T.C.
BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

DIŞ TİCARET VE GÜMRÜK ANLAŞMAZLIKLARI: CEZALAR VE ÇÖZÜM YOLLARININ YAPISAL EŞİTLİK MODELİ İLE ANALİZİ

DOKTORA TEZİ

NESLİHAN KIZILER

BURSA- 2022

T.C.
BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

DIŞ TİCARET VE GÜMRÜK ANLAŞMAZLIKLARI: CEZALAR VE ÇÖZÜM YOLLARININ YAPISAL EŞİTLİK MODELİ İLE ANALİZİ

DOKTORA TEZİ

NESLİHAN KIZILER

Danışman:
Prof. Dr. Mehmet YÜCE

BURSA – 2022

ÖZET

Yazar adı soyadı	**Neslihan KIZILER**
Üniversite	**Bursa Uludağ Üniversitesi**
Enstitü	**Sosyal Bilimler Enstitüsü**
Anabilim dalı	**Maliye**
Bilim dalı	**Mali Hukuk**
Tezin niteliği	**Doktora**
Mezuniyet tarihi	**--/--/2022**
Tez danışmanı	**Prof. Dr. Mehmet YÜCE**

Dış Ticaret ve Gümrük Anlaşmazlıkları:
Cezalar ve Çözüm Yollarının Yapısal Eşitlik Modeli ile Analizi

Özet

Ülke ekonomilerinin gelişmesinde zaman içerisinde daha büyük bir role sahip olan dış ticaretin, kurumsallaşması ve sağlıklı bir şekilde işleyişi önem arz etmektedir. Bu nedenle giderek artan ve çeşitlenen hacim ile birlikte daha karmaşık bir hâle gelen dış ticaret sürecinin birtakım kurallar ve standartlar çerçevesinde işlemesi gerekmektedir. Bu çerçevede geçmişten günümüze uluslararası düzeyde birtakım anlaşmalar düzenlenmiş, kuruluş ve organizasyonlar oluşturulmuştur. Ancak tüm düzenlemelere ve çabalara rağmen bu alanda taraflar arasında sıklıkla anlaşmazlıklar gündeme gelmektedir. Anlaşmazlıklar, ulusal ve uluslararası düzeyde çözüm mekanizmaları ile çözümlenmektedir. Bu çalışmada dış ticaret ve gümrük anlaşmazlıklarına ilişkin teorik bilgilerin yanı sıra söz Türkiye'de gümrük idaresi ile doğrudan muhatap olan gümrük müşavirleri ve dış ticaret sorumlularının gümrük işlem ve uygulamaları sürecinde karşı karşıya kaldıkları anlaşmazlıkların kaynağını ve bunların çözümüne ilişkin algı ölçümünü konu alan anket uygulaması gerçekleştirilmiştir. Bu kapsamda Yapısal Eşitlik Modeli ile dış ticaret sorumluları ve gümrük müşavirlerinin "gümrük sorunlarına", "gümrük cezalarına", "uyuşmazlık çözüm yollarına" bakışlarına ilişkin algılarını tespit etmek amacıyla üç ölçek geliştirilmiştir. Anket 925 katılımcıya uygulanmış ve elde edilen veriler analiz edilmiştir. Analiz sonuçları genel olarak ölçekler bazında değerlendirildiğinde, gümrük müşavirlerinin dış ticaret sorumlularına göre algı düzeyinin daha yüksek olduğu görülmektedir. Gümrük müşavirlerine ilişkin alt ölçekler bazında yapılan değerlendirmelerde; idarenin gerek gümrük işlem ve uygulamaları gerekse idari çözüm yolları süreçlerindeki performansının iyi olduğu, ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümü hususunda mevcut idari yolların tatmin edici olduğu, mevcut cezaların yeterince caydırıcı ve makul bir düzeyde olduğu gibi sonuçlar öne çıkmaktadır. Buna karşılık mevzuatın karışıklığı, idareler arası uygulama farklılıkları ile idarenin teknik sistemlerinde birtakım iyileştirmelerin gerekli olduğu düşünülmektedir.

ABSTRACT

Name & Surname	**Neslihan KIZILER**
University	**Bursa Uludağ University**
Institute	**Institute of Social Sciences**
Field	**Public Finance**
Subfield	**Fiscal Law**
Degree awarded	**PhD**
Date of degree awarded	**-/--/2022**
Supervisor	**Prof. Dr. Mehmet YÜCE**

Foreign Trade and Customs Disputes:
Analyzing The Fines and Solution Methods by Using The Structural Equation Model

Abstract

Institutionalization and proper functioning of foreign trade, which gained a larger role in the development of national economies in the course of time, are of significant importance. For this reason, it is necessary to manage the foreign trade process, which becomes more complex because of the gradually enlarging and diversifying volume, within certain rules and standards. Within this context, several international agreements were made and institutions and organizations were established to date. However, despite all the regulations and efforts, disputes frequently arise between the parties. Disputes are solved through resolution mechanisms at national and international levels. In the present study, besides the theoretical knowledge regarding the foreign trade and customs disputes, a survey questioning the sources of disputes, which customs agents and foreign trade officers who directly communicate with customs authority in Turkey have, and the perceptions about the solutions of those disputes was conducted. Within this context, using Structural Equation Model, three scales were developed in order to determine the perceptions of foreign trade officers and customs agents about the "customs disputes", "customs fines", and "dispute solution methods". The survey was conducted on 925 participants and the data obtained were analyzed. Examining the analysis results by scales in general, it can be seen that the perception level of customs agents was higher in comparison to that of foreign trade officers. Examining the results by the subscales for customs agents, it was determined that the authority showed a good performance in both customs operations and practices and administrative solution methods, that current administrative solution methods were satisfying in terms of solving the disputes, and that current customs fines were sufficiently deterrent and at a sufficient level. However, it is also thought that the regulations were complex, that there were differences between administrations, and that improvements were necessary for technical systems of administration.

Keywords: ***Foreign trade disputes, customs disputes, customs fines, Structural Equation Model***

ÖNSÖZ

Lisans eğitimim ve akademik yaşantım boyunca bilgi birikiminden, tecrübelerinden büyük yarar sağladığım, doktora sürecinin her aşamasında görüşlerime önem vererek yönlendirmeleri ile her zaman desteklerini esirgemeyen sayın danışman hocam Prof.Dr. Mehmet YÜCE'ye teşekkür ederim. Tez sürecinde tüm sorularımı zaman ayırarak yanıtlayan ve destekleriyle bakış açımı zenginleştiren, yön gösteren sayın hocam Prof. Dr. Adnan GERÇEK'e teşekkür ederim.

Tez yazım ve anket hazılık sürecinde desteklerini ve değerli görüşlerini esirgemeyen gümrük ve dış ticaret alanında uzun yıllar kamu ve özel kurumlarında görevleri bulunan sayın Osman ERDOĞAN, Mehmet Fatih ERCİYAS, Reşat BAĞCIOĞLU, Atilla ŞAHİN, Cahit YERCİ, Faruk ŞEN beyefendilere teşekkür ediyorum. Amasya Üniversitesi^nde görev yaptığım dönemlerde çalışma arkadaşım olan değerli dostum Dr. Öğr.Üyesi Yasin Karadeniz'e de destekleri için teşekkürlerimi sunuyorum.

Son olarak tüm yaşantım boyunca maddi manevi desteklerini hiçbir zaman esirgemeyen ve doktora sürecimde de her zaman sabırlı, anlayış içinde davranan annem Selvi KIZILER, babam İSMET KIZILER ve abim Fatih KIZILER'e sonsuz teşekkür ediyorum.

BURSA 2022

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI ..... **II**
YEMİN METNİ ..... **III**
TEZ ÖZGÜNLÜK RAPORU ..... **İV**
ÖZET ..... **V**
ABSTRACT ..... **Vİ**
ÖNSÖZ ..... **Vİİ**
İÇİNDEKİLER ..... **Vİİİ**
TABLOLAR LİSTESİ ..... **XİV**
ŞEKİLLER LİSTESİ ..... **XVİİİ**
KISALTMALAR LİSTESİ ..... **XİX**
GİRİŞ **1**

BİRİNCİ BÖLÜM

DIŞ TİCARET VE ANLAŞMAZLIKLARI İLE İLGİLİ TEMEL BİLGİLER

I. DIŞ TİCARET İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR **4**
A. DIŞ TİCARET KAVRAMI 4
1. Dış Ticaret Tanımı **6**
2. Dış Ticaretin Çeşitli Alanlarla İlişkisi **8**
3. Dış Ticaretin Tarafları **11**
B. TÜRKİYE'NİN DÜNYA DIŞ TİCARET HACMİ İÇİNDEKİ YERİ VE REKABET GÜCÜ 13
1. Dünya Dış Ticaret Hacmi **14**
2. Türkiye'nin Dış Ticaret Hacmi **17**
3. Türkiye'nin Rekabet Gücü **19**
C. DIŞ TİCARETE İLİŞKİN DÜZENLEMELER 23
1. Küresel Ticaretin Gelişimi ve Buna Yön Veren Kurumlar **26**
2. Dış Ticarete İlişkin Uluslararası Düzenlemeler **28**
a. Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması İlkeleri ***30***
b. Dünya Ticaret Örgütü Düzenlemeleri ***34***
c. Milletlerarası Ticaret Odası Kuralları ***36***
d. Dünya Gümrük Örgütü Düzenlemeleri ***38***
e. Gümrük Birliği ***39***
f. Serbest Ticaret Anlaşmaları ***43***
3. Dış Ticarete İlişkin Ulusal Düzenlemeler **45**
a. Dış Ticaret Politikası Temel Belirleyicileri ***46***
(1)Dış Ticaret Politikası Ulusal Mevzuat Dayanakları *51*
(1.1) Anayasa *51*

(1.2) Kanunlar *53*
(1.3) Rejim Kararları *55*
(2)Dış Ticaret Politikası Önlem Araçları *57*
(2.1) Mali Mükellefiyetle İlgili Araçlar *58*
(2.2) Dampinge Karşı Önlemler *62*
(2.3) Sübvansiyona Karşı Önlemler *63*
(2.4) Korunma ve Gözetim Önlemleri *64*
b. Dış Ticaret Uygulamaları ***67***
(1)Gümrük Uygulamaları Temel Hukuki Çerçeve *68*
(2)Gümrük Rejimleri *70*
(3)Kambiyo Rejimi *77*
4. Dış Ticaret ve Hukuk Kuralları İlişkisinin Değerlendirilmesi **79**
a. Ulusal ve Uluslararası Hukuk Kuralları Genel Çerçevesi ***81***
b. Ulusal ve Uluslararası Hukukun Bağlayıcılığı ***87***
II. DIŞ TİCARETTE ANLAŞMAZLIK VE UYUŞMAZLIK KAVRAMLARI **89**
A. ANLAŞMAZLIK KAVRAMI 89
B. UYUŞMAZLIK KAVRAMI 90
C. ANLAŞMAZLIK VE UYUŞMAZLIK KAVRAMLARININ FARKLARI 92
III. DIŞ TİCARET ANLAŞMAZLIK TÜRLERİ **94**
A. ULUSLARARASI HUKUK KAYNAKLI ANLAŞMAZLIK TÜRLERİ 95
1. Devletlerarası Anlaşmazlıklar **95**
2. Kişi - Kişi Anlaşmazlıkları **100**
a. Alım- Satım Sözleşmelerinden Kaynaklı Anlaşmazlıklar ***102***
(1)Viyana Satım Sözleşmesi Kapsamı *103*
(2)Alım-Satım Sözleşmelerinden Kaynaklı Anlaşmazlıklar *109*
b. Teslim Şekillerinden Kaynaklı Anlaşmazlıklar ***111***
(1)INCOTERMS Kuralları *111*
(2)Teslim Şekillerinden Kaynaklı Anlaşmazlıklar *116*
c. Ödeme Yöntemlerinden Kaynaklı Anlaşmazlıklar ***120***
(1)Ödeme Yöntemleri *121*
(2)Ödeme Yöntemlerinden Kaynaklı Anlaşmazlıklar *123*
d. Taşıma Sözleşmelerinden Kaynaklı Anlaşmazlıklar ***126***
(1)Uluslararası Taşımacılık Sözleşmeleri *130*
(2)Taşıma Sözleşmelerinden Kaynaklı Anlaşmazlıklar *138*
e. Sigorta Sözleşmelerinden Kaynaklı Anlaşmazlıklar ***139***
B. ULUSAL HUKUK KAYNAKLI ANLAŞMAZLIKLAR 144

İKİNCİ BÖLÜM

DIŞ TİCARET UYGULAMALARININ TÜRKİYE'YE YANSIMALARI: GÜMRÜK ANLAŞMAZLIKLARI VE ÇÖZÜM YOLLARI

I. GÜMRÜK ANLAŞMAZLIKLARININ BAŞLICA NEDENLERİ 145
II. TEMEL GÜMRÜKLEME SÜRECİ 147
A. GÜMRÜK İDARESİNE GELEN TAŞIT VE EŞYALARA İLİŞKİN İŞLEMLER 147
1. Taşıtların Türkiye Gümrük Bölgesine Giriş-Çıkışı 148
2. Özet Beyan ve Eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine Girmesi 149
3. Eşyanın Gümrüğe Sunulması ve Geçici Depolanması 151
4. Eşyanın Boşaltılması 152
B. EŞYANIN GÜMRÜKÇE ONAYLANMIŞ İŞLEM VEYA KULLANIMI 153
C.GÜMRÜK BEYAN İŞLEMLERİ 154
1. Gümrük Beyanı ve Türleri 155
2. Beyan Tescili 157
D. KONTROL VE MUAYENE İŞLEMLERİ 159
E. ÖDEME VE EŞYANIN TESLİMİ 162
III. GÜMRÜK VERGİLENDİRME SÜRECİ 162
A. GÜMRÜK VERGİLENDİRME KAVRAMLARI 163
1. Gümrük Yükümlülüğü 163
a. Tanımı 163
b. Yükümlülüğün Doğması 166
c. Yükümlülüğü Sona Erdiren Haller 167
(1)Ödeme 167
(2)Geri Verme ve Kaldırma 168
(3)Beyanname İptali 169
(4)Diğer Durumlar 169
2. Vergilendirme Unsurları 169
a. Tarife 170
b. Kıymet 172
c. Menşe 175
3. Muafiyet ve İstisnalar 178
4. Özellikli Durumlar 178
a. Sınır Ticareti 179
b. Gümrüksüz Satış Mağazaları 179
c. Serbest Bölgeler 181
B. GÜMRÜK VERGİLENDİRME SÜRECİ 182
1. Tahakkuk 183
2. Tebliğ 184
3. Ödenme 186

IV. GÜMRÜK KABAHATLERİNİN HUKUKİ ÇERÇEVESİ 188
A. GÜMRÜK KANUNU-KABAHATLER KANUNU İLİŞKİSİ 188
1. Kabahat Kavramı ve Unsurları 189
a. Kabahat Kavramı 189
b. Kabahat Unsurları 191
(1)Kanuni Unsur 192
(2)Maddi Unsur 192
(3)Manevi Unsur 198
(4)Hukuka Aykırılık 200
2. İdari Yaptırım Hukuki Niteliği 201
a. İdari Yaptırım Kavramı 201
b. İdari Yaptırım Unsurları 206
c. İdari Yaptırım İlkeleri 211
(1)Esasa İlişkin İlkeler 211
(2)Usule İlişkin İlkeler 217
d. İdari Yaptırım Türleri 222
(1)İdari Para Cezası 222
(2)İdari Tedbirler 224
3. İştirak 225
4. İçtima 226
5. Teşebbüs 227
6. Zamanaşımı 228
B. GÜMRÜK İŞLEMLERİ İDARİ YAPTIRIMLARI 229
1. Para Cezası Gerektiren Gümrük Kabahatleri 230
a. Vergi Kaybına Neden Olan Gümrük Kabahatleri 232
(1)Tarife, Kıymet, Menşe Beyanından Kaynaklanan Cezalar 234
(2)Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerine Uygulnacak Cezalar 237
(3)Telafi Edici Vergi Yükümlülük İhlalinden Kaynaklanan Cezalar 238
(4)Dış Ticaret Önlemlerinin İhlalinden Doğan Cezalar 238
(5)Muafiyet Hükümlerinin İhlalinden Doğan Cezalar 240
(6)Transit Rejimi Hükümlerinin İhlalinden Doğan Cezalar 241
(7)Antrepo Rejimi Hükümlerinin İhlalinden Doğan Cezalar 242
(8)Özet Beyan Eksiklik veya Fazlalıklarından Doğan Cezalar 242
(9)Ekonomik Etkili Rejim Hükümleri İhlalinden Doğan Cezalar 243
b. Usulsüzlük Kabahatleri 244
(1)Gümrük İşlemlerine Tabi Tutulmaması Halinde Uygulanacak Cezalar 244
(2)Kanun ve İkincil Düzenlemeler ile Belirlenen Hükümlere Uyulmaması Halinde Uygulanacak Cezalar 244
2. İdari Tedbir Gerektiren Gümrük Kabahatleri 245
a. Geçici Depo ve Antrepo İşleticilerine Yönelik İdari Tedbirler 246
b. Uluslararası Taşıma Firmalarına Yönelik İdari Tedbirler 247
c. Gümrük Müşavirlerine Yönelik İdari Tedbirler 248

d. Onaylanmış Kişi Statüsü ve Yetkilendirilmiş Yükümlü Sertifikası İzin Koşullarının İhlalinde Uygulanacak İdari Tedbirler ***249***
V. GÜMRÜK ANLAŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI **250**
A. GÜMRÜK ANLAŞMAZLIKLARININ İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI 250
1. Uzlaşma **251**
2. İtiraz **252**
3. Pişmanlık **254**
4. Cezalarda Peşin Ödeme İndirimi **255**
5. Yapılandırma Kanunları **255**
B. YARGISAL ÇÖZÜM YOLU 256
1. Genel Çerçeve **256**
2. Yargılama Usulü ve Süreci **259**
3. Kanun Yolları **262**
a. Olağan Kanun Yolları ***263***
(1)İstinaf *263*
(2)Temyiz *264*
b. Olağanüstü Kanun Yolları ***265***
(1)Kanun Yararına Temyiz *265*
(2)Yargılamanın Yenilenmesi *266*

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GÜMRÜK ANLAŞMAZLIKLARI İLE İLGİLİ ALGI ÖLÇÜMÜ

I. ARAŞTIRMANIN AMACI **267**
II. ARAŞTIRMA MODELİ VE HİPOTEZLERİ **268**
III. ARAŞTIRMANIN EVREN VE ÖRNEKLEMİ **269**
IV. ARAŞTIRMANIN VERİ TOPLAMA YÖNTEMİ VE ARACI **270**
V. BULGULAR VE ANALİZLER **271**
A. GEÇERLİLİK VE GÜVENİLİRLİK 271
1. Gümrük Sorunlarına Bakış Ölçeği **272**
2. Gümrük Cezalarına Bakış Ölçeği **276**
3. Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Ölçeği **279**
B. DOĞRULAYICI FAKTÖR ANALİZİ 282
1. Gümrük Sorunlarına Bakış Ölçeğine Ait DFA Sonuçları **283**
2. Gümrük Cezalarına Bakış Ölçeği DFA Sonuçları **286**
3. Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Ölçeği DFA Sonuçları **289**
C. GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİNE AİT BULGULAR VE ANALİZ SONUÇLARI 293
1. Gümrük Müşavirlerine Ait Bulgular **293**
a. Demografik Bulgular ***293***
b. Araştırma Hipotezlerine Ait Bulgular ***294***
c. Araştırma Modeline Ait Bulgular ***295***

2. Gümrük Müşavirlerine Ait Analiz Sonuçları 297
a. Gümrük Sorunlarına Bakış Düzeyine Ait Analiz Sonuçları 297
b. Gümrük Cezalarına Bakış Düzeyine Ait Analiz Sonuçları 303
c. Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Düzeyine Ait Analiz Sonuçları 307
D. DIŞ TİCARET SORUMLULARINA AİT BULGULAR VE ANALİZ SONUÇLARI 313
1. Dış Ticaret Sorumlularına Ait Bulgular 313
a. Demografik Bulgular 313
b. Araştırma Hipotezlerine Ait Bulgular 314
c. Araştırma Modeline Ait Bulgular 315
2. Dış Ticaret Sorumlularına Ait Analiz Sonuçları 317
a. Gümrük Sorunlarına Bakış Düzeylerine Ait Analiz Sonuçları 317
b. Gümrük Cezalarına Bakış Düzeylerine Ait Analiz Sonuçları 322
c. Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Düzeyinie Ait Analiz Sonuçları 326
VI. BULGULARIN TARTIŞILMASI 332
SONUÇ 337
KAYNAKLAR 345
EKLER 369
ÖZGEÇMİŞ 379

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1. Dünya Dış Ticaret Hacmi (2001-2021, Bin ABD Doları) 15
Tablo 2. Dış Ticaret Hacmi En Fazla Olan İlk On Ülke (2021 Yılı, Bin ABD Doları) 16
Tablo 3. Türkiye'nin Dış Ticaret Hacmi (2001- 2021 Yılları, Bin ABD Doları) 18
Tablo 4. Türkiye'nin Dünya Dış Ticaret Hacmi İçindeki Yeri (Bin ABD Doları) 19
Tablo 5. Türkiye'nin Lojistik Performans Endeksi 22
Tablo 6. Dünya Ticaret Örgütü'nün Dış Ticarete Yön Gösteren Temel İlkeleri 36
Tablo 7.DTÖ Anlaşmazlıklarına Konu Olan Anlaşmalar ve Anlaşmazlık Sayıları 58
Tablo 8. Türkiye'nin Taraf Olduğu Uluslararası Taşıma Sözleşmeleri 137
Tablo 9. Gümrük Sorunlarına Bakış Ölçeği Yeni Madde İstatistikleri 272
Tablo 10. Gümrük Sorunlarına Bakış Ölçeği Maddeleri ile Ölçek Toplam Korelasyonu Değerleri 273
Tablo 11. Gümrük Sorunlarına Bakış Ölçeği Faktör Analizi Sonuçları 274
Tablo 12. Gümrük Cezalarına Bakış Ölçeği Yeni Madde İstatistikleri 276
Tablo 13. Gümrük Cezalarına Bakış Ölçeği Maddeleri ile Ölçek Toplam Korelasyonu Değerleri 277
Tablo 14. Gümrük Cezalarına Bakış Ölçeği Faktör Analizi Sonuçları 277
Tablo 15. Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Ölçeği Yeni Madde İstatistikleri 279
Tablo 16. Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Ölçeği Yeni Madde İstatistikleri 279
Tablo 17. Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Ölçeğinin Maddeleri ile Ölçek Toplam Korelasyonu Değerleri 280
Tablo 18. Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Ölçeği Faktör Analizi Sonuçları 281
Tablo 19. Araştırma Kapsamında İncelenen Uyum Kriterleri Sınırlılıkları 285
Tablo 20. Gümrük Sorunlarına Bakış Ölçeği Uyum Kriterleri Bulguları 285
Tablo 21. Gümrük Sorunlarına Bakış Ölçeği Güvenilirlik, AVE ve CR Değerleri 286
Tablo 22. Gümrük Cezalarına Bakış Ölçeği Uyum Kriteri Bulguları 288
Tablo 23. Gümrük Cezalarına Bakış Ölçeği Güvenilirlik, AVE ve CR Değerleri 289
Tablo 24. Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Ölçeği Uyum Kriterleri Bulguları 292
Tablo 25. Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Ölçeğine Ait Güvenilirlik, AVE ve CR Değerleri 292
Tablo 26. Gümrük Müşavirlerinin Demografik Özelliklerine Göre Dağılımları 293
Tablo 27. Araştırmada Kullanılan Değişkenlerin Birbirleri Arasındaki İlişki 294
Tablo 28. Korelasyon Hipotezlerine Ait Kabul-Red Tablosu 295
Tablo 29. Gümrük Müşavirleri Uyum Kriteri Bulguları 296
Tablo 30. Araştırma Modeline İlişkin Standardize Edilmiş T değerleri ve Açıklanan Varyans Düzeyleri 296
Tablo 31. Gümrük Müşavirlerinin Gümrük Sorunlarına Bakış Düzeylerine İlişkin Normallik Testi Sonuçları 297
Tablo 32. Gümrük Müşavirlerinin Gümrük Sorunlarına Bakış Düzeylerine Ait Betimsel Bulgular 298
Tablo 33. Gümrük Müşavirlerinin Gümrük Sorunlarına Bakış Düzeylerinin Cinsiyetlerine Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Bağımsız Örneklem T-testi Sonuçları 298
Tablo 34. Gümrük Müşavirlerinin Gümrük Sorunlarına Bakış Düzeylerinin Eğitim Durumlarına Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Bağımsız Örneklem T-testi Sonuçları 299

Tablo 35. Gümrük Müşavirlerinin Gümrük Sorunlarına Bakış Düzeylerinin Şirketlerin Gümrük İşlerini Yürütme Yöntemlerine Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Bağımsız Örneklem T-testi Sonuçları....299
Tablo 36. Gümrük Müşavirlerinin Gümrük Sorunlarına Bakış Düzeylerinin Yaşlarına Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Anova Testi Sonuçları 300
Tablo 37. Gümrük Müşavirlerinin Gümrük Sorunlarına Bakış Düzeylerinin Mesleki Kıdemlerine Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Anova Testi Sonuçları 300
Tablo 38. Gümrük Müşavirlerinin Gümrük Sorunlarına Bakış Düzeylerinin Kurumdaki Kıdemlerine Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Anova Testi Sonuçları 301
Tablo 39. Gümrük Müşavirlerinin Gümrük Sorunlarına Bakış Düzeylerinin Karşı Karşıya Kalınan Ceza ve Yaptırımlara Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Anova Testi Sonuçları 302
Tablo 40. Gümrük Müşavirlerinin Gümrük Cezalarına Bakış Düzeylerine İlişkin Normallik Testi Sonuçları 303
Tablo 41. Gümrük Müşavirlerinin Gümrük Cezalarına Bakış Düzeyine Ait Betimsel Bulgular 303
Tablo 42. Gümrük Müşavirlerinin Gümrük Cezalarına Bakış Düzeylerinin Cinsiyetlerine Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Bağımsız Örneklem T-testi Sonuçları....304
Tablo 43. Gümrük Müşavirlerinin Gümrük Cezalarına Bakış Düzeylerinin Eğitim Durumlarına Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Bağımsız Örneklem T-testi Sonuçları 304
Tablo 44. Gümrük Müşavirlerinin Gümrük Cezalarına Bakış Düzeylerinin Şirketlerin Gümrük İşlerini Yürütme Yöntemlerine Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Bağımsız Örneklem T-testi Sonuçları....305
Tablo 45. Gümrük Müşavirlerinin Gümrük Cezalarına Bakış Düzeylerinin Mesleki Kıdemlerine Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Anova Testi Sonuçları 305
Tablo 46. Gümrük Müşavirlerinin Gümrük Cezalarına Bakış Düzeylerinin Kurumdaki Kıdemlerine Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Anova Testi Sonuçları 306
Tablo 47. Gümrük Müşavirlerinin Gümrük Cezalarına Bakış Düzeylerinin Karşı Karşıya Kalınan Ceza ve Yaptırımlara Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Anova Testi Sonuçları 307
Tablo 48. Gümrük Müşavirlerinin Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Düzeyinin Ölçülmesine İlişkin Normallik Testi Sonuçları 307
Tablo 49. Gümrük Müşavirlerinin Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Düzeyinin Ölçülmesine Ait Betimsel Bulgular....308
Tablo 50. Gümrük Müşavirlerinin Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Düzeyinin Ölçülmesinin Cinsiyetlerine Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Bağımsız Örneklem T-testi Sonuçları....308
Tablo 51. Gümrük Müşavirlerinin Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Düzeyinin Ölçülmesinin Eğitim Durumlarına Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Bağımsız Örneklem T-testi Sonuçları....309
Tablo 52. Gümrük Müşavirlerinin Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Düzeyinin Ölçülmesinin Gümrük İşlerini Yürütme Yöntemlerine Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Bağımsız Örneklem T-testi Sonuçları 309
Tablo 53. Gümrük Müşavirlerinin Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Düzeyinin Yaşlarına Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Anova Testi Sonuçları 310

Tablo 54. Gümrük Müşavirlerinin Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Düzeyinin Ölçülmesinin Mesleki Kıdemlerine Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Anova Testi Sonuçları 310
Tablo 55. Gümrük Müşavirlerinin Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Düzeyinin Ölçülmesinin Kurumdaki Kıdemlerine Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Anova Testi Sonuçları 311
Tablo 56. Gümrük Müşavirlerinin Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Düzeyinin Ölçülmesinin Şirket Olarak Karşı Karşıya Kalınan Ceza ve Yaptırımlara Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Anova Testi Sonuçları 312
Tablo 57. Dış Ticaret Sorumlularının Demografik Özelliklerine Göre Dağılımları 313
Tablo 58. Araştırmada Kullanılan Değişkenlerin Birbirleri Arasındaki İlişki 314
Tablo 59. Korelasyon Hipotezlerine Ait Kabul-Red Tablosu 315
Tablo 60. Dış Ticaret Sorumluları Uyum Kriteri Bulguları 316
Tablo 61. Araştırmanın Dış Ticaret Sorumluları İçin Kurulan Modeline İlişkin Standardize Edilmiş T-Değerleri ve Açıklanan Varyans Düzeyleri 316
Tablo 62. Dış Ticaret Sorumlularının Gümrük Sorunlarına Bakış Düzeylerine İlişkin Normallik Testi Sonuçları 317
Tablo 63. Dış Ticaret Sorumlularının Gümrük Sorunlarına Bakış Düzeylerine Ait Betimsel Bulgular 318
Tablo 64. Dış Ticaret Sorumlularının Gümrük Sorunlarına Bakış Düzeylerinin Cinsiyetlerine Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Bağımsız Örneklem T-testi Sonuçları 318
Tablo 65. Dış Ticaret Sorumlularının Gümrük Sorunlarına Bakış Düzeylerinin Eğitim Durumlarına Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Anova Testi Sonuçları 319
Tablo 66. Dış Ticaret Sorumlularının Gümrük Sorunlarına Bakış Düzeylerinin Şirketlerin Gümrük İşlerini Yürütme Yöntemlerine Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Bağımsız Örneklem T-testi Sonuçları 319
Tablo 67. Dış Ticaret Sorumlularının Gümrük Sorunlarına Bakış Düzeylerinin Yaşlarına Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Anova Testi Sonuçları 320
Tablo 68. Dış Ticaret Sorumlularının Gümrük Sorunlarına Bakış Düzeylerinin Mesleki Kıdemlerine Göre Farklılaşmasının Anova Testi Sonuçları 320
Tablo 69. Dış Ticaret Sorumlularının Gümrük Sorunlarına Bakış Düzeylerinin Kurumdaki Kıdemlerine Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Anova Testi Sonuçları 321
Tablo 70. Dış Ticaret Sorumlularının Gümrük Sorunlarına Bakış Düzeylerinin Şirket Olarak Karşı Karşıya Kalınan Ceza ve Yaptırımlara Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Anova Testi Sonuçları 322
Tablo 71. Dış Ticaret Sorumlularının Gümrük Cezalarına Bakış Düzeylerine İlişkin Normallik Testi Sonuçları 322
Tablo 72. Dış Ticaret Sorumlularının Gümrük Cezalarına Bakış Düzeylerinin Ait Betimsel Bulgular 323
Tablo 73. Dış Ticaret Sorumlularının Gümrük Cezalarına Bakış Düzeylerinin Cinsiyetlerine Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Bağımsız Örneklem T-testi Sonuçları 323
Tablo 74. Dış Ticaret Sorumlularının Gümrük Cezalarına Bakış Düzeylerinin Eğitim Durumlarına Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Anova Testi Sonuçları 324
Tablo 75. Dış Ticaret Sorumlularının Gümrük Cezalarına Bakış Düzeylerinin Şirketlerin Gümrük İşlerini Yürütme Yöntemlerine Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Bağımsız Örneklem T-testi Sonuçları 324

Tablo 76. Dış Ticaret Sorumlularının Gümrük Cezalarına Bakış Düzeylerinin Mesleki Kıdemlerine Göre Farklılaşmasına Ait Anova Testi Sonuçları 325
Tablo 77. Dış Ticaret Sorumlularının Gümrük Cezalarına Bakış Düzeylerinin Kurumdaki Kıdemlerine Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Anova Testi Sonuçları 325
Tablo 78. Dış Ticaret Sorumlularının Gümrük Cezalarına Bakış Düzeylerinin Şirket Olarak Karşı Karşıya Kalınan Ceza ve Yaptırımlara Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Anova Testi Sonuçları 326
Tablo 79. Dış Ticaret Sorumlularının Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Düzeyinin Ölçülmesine İlişkin Normallik Testi Sonuçları 327
Tablo 80. Dış Ticaret Sorumlularının Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Düzeyinin Ölçülmesine Ait Betimsel Bulgular 327
Tablo 81. Dış Ticaret Sorumlularının Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Düzeyinin Ölçülmesinin Cinsiyetlerine Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Bağımsız Örneklem T-testi Sonuçları 327
Tablo 82. Dış Ticaret Sorumlularının Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Düzeyinin Ölçülmesinin Eğitim Durumlarına Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Anova Testi Sonuçları 328
Tablo 83. Dış Ticaret Sorumlularının Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Düzeyinin Ölçülmesinin Şirketlerin Gümrük İşlerini Yürütme Yöntemlerine Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Bağımsız Örneklem T-testi Sonuçları 329
Tablo 84. Dış Ticaret Sorumlularının Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Düzeyinin Ölçülmesinin Yaşlarına Göre Farklılaşmasının Anova Testi Sonuçları 329
Tablo 85. Dış Ticaret Sorumlularının Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Düzeyinin Ölçülmesinin Mesleki Kıdemlerine Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Anova Testi Sonuçları 330
Tablo 86. Dış Ticaret Sorumlularının Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Düzeyinin Kurumdaki Kıdemlerine Göre Farklılaşmasının Anova Testi Sonuçları 330
Tablo 87. Dış Ticaret Sorumlularının Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Düzeyinin Ölçülmesinin Şirket Olarak Karşı Karşıya Kalınan Ceza ve Yaptırımlara Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Anova Testi Sonuçları 332

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Dünya Dış Ticaret Hacmi İçinde Türkiye'nin Yeri 20
Şekil 2. Araştırma Modeli 268
Şekil 3. Gümrük Sorunlarına Bakış Ölçeği Yamaç Grafiği 275
Şekil 4. Gümrük Cezalarına Bakış Ölçeği Yamaç Grafiği 278
Şekil 5. Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Ölçeğinin Yamaç Grafiği 282
Şekil 6. Gümrük Sorunlarına Bakış Ölçeğinin DFA Sonucu Path Diyagramı 283
Şekil 7. Gümrük Sorunlarına Bakış Ölçeği T Değerleri 284
Şekil 8. Gümrük Cezalarına Bakış Ölçeği DFA Sonucu Path Diyagramı 287
Şekil 9. Gümrük Cezalarına Bakış Ölçeği DFA Sonucu T Değerleri 288
Şekil 10. Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Ölçeği DFA Sonucu Path Diyagramı 290
Şekil 11. Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Ölçeği DFA Sonucu T Değerleri 291
Şekil 12. Gümrük Müşavirleri Path Diyagramı 295
Şekil 13. Dış Ticaret Sorumluları Path Diyagramı 315

KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
ADR	Accord Europeen Relatif AU Transport International Des Marc Handises Dangerous Par Route
AETR	European Agreement Concerning the Work of Crews of Vehicles Engaged in International Road Transport
AET	Avrupa Ekonomi Topluluğu
a.g.e.	Adı geçen eser
a.g.m.	Adı geçen makale
a.g.t	Adı geçen tez
AFA	Açıklayıcı Faktör Analizi
ASSAM:	Adaleti Savunanlar Stratejik Araştırmalar Merkezi Derneği
AÜHF	Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi
b.	Baskı
BİM	Bölge İdare Mahkemesi
bknz.	Bakınız
C:	Cilt
COTIF	Convention Relativeaux Transport Internationaux Ferroviaires
CFR	Costand Freight
CIF	Cost Insurance Freight
CIP	Carriage and Insurance Paid To
CPT	Carriage Paid To
CMR	Convetion Marchandise Routier
DAP	Delivered At Place
DDP	Delivered Duty Paid
DFA	Doğrulayıcı Faktör Analizi
DGÖ	Dünya Gümrük Örgütü
DPU	Delivered At PlaceUnloaded
EXW	Ex Works
FAS	Free Alongside Ship
FCA	Free Carrier
FOB	Free On Board
GB	Gümrük Birliği
GDY	Geçici Depolama Yeri
GİKY	Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılması Yönetmeliği
GK	Gümrük Kanunu
GTİP	Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu
GY	Gümrük Yönetmeliği
İYUK	İdari Yargılama Usulü Kanunu
İGV	İlave Gümrük Vergisi
İGY	İhracat Genel Yönetmeliği

İYUK	İdari Yargılama Usul Kanunu
KK	Kabahatler Kanunu
KMK	Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi
LPE	Lojistik Performans Endeksi
m.	Madde
MÖHUK	Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku
MTO	Milletlerarası Ticaret Odası
OGT	Ortak Gümrük Tarifesi
OTIF	Intergovernmental Organisation for International Carriage by Rail
OKS	Onaylanmış Kişi Statüsü
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
s.	Sayfa numarası
S.	Sayı
SBE	Sosyal Bilimler Enstitüsü
SDGR	Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi
STA	Serbest Ticaret Antlaşması
STM	Sınır Ticaret Merkezi
ss.	Sayfaları arasında
TBB	Türkiye Barolar Birliği
TBK	Türk Borçlar Kanunu
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK	Türk Ceza Kanunu
TCMB	Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
TDK	Türk Dil Kurumu
TEV	Telafi Edici Vergi
TGB	Türkiye Gümrük Bölgesi
TGTC	Türk Gümrük Tarife Cetveli

GİRİŞ

Tarafları farklı ülkelerde olan kişiler arasındaki alım-satım faaliyetleri olarak tanımlanan dış ticaret, ekonomik bir faaliyet olmakla birlikte uluslararası ilişkiler, siyaset, tarih ve hukuk gibi birçok alanla da yakın ilişkisi bulunan multidisipliner bir alandır.

Ülkeler arasındaki ticari faaliyetlerin görece daha sınırlı olduğu geçmiş zamanlarda örf-adet, (teamül, yapılageliş kuralları) ile sürdürülen ticari ilişkiler, günümüzde artık bu şekilde sürdürülemeyecek derecede karmaşık bir hâl almıştır. Söz gelimi, eski dönemlerde alım satım işlemleri herhangi bir hukuki düzenlemenin konusuna girmemekteydi. Alıcı, semeni ödemekle malın mülkiyetini kazanırdı. Zaman içerisinde hukuk, ekonomik, sosyal, siyasi, teknik ve teknolojik gelişmeler neticesinde mal ticareti ve ödeme yöntemleri de çeşitlenmiştir. Paranın mübadele aracı olarak yaygın şekilde kullanılması ile de taraflar karşılıklı irade beyanlarında bulunarak alım-satım akdini daha yaygın şekilde tercih etmeye başlamışlardır.

Öte yandan üretimin ve nüfusun hızla artması, ulaşımın kolaylaşması ve serbest ticarete yönelik eğilimin artması dış ticaret faaliyetlerinin daha sistemli ve kapsamlı düzenlemeler ile yapılmasını gerekli kılmıştır. Bu nedenle başta Dünya Ticaret Örgütü olmak üzere diğer uluslararası örgütlerin yaptıkları düzenlemeler dış ticaret işlemlerinin belirli bir düzen içerisinde yürütülmesini amaçlamaktadır. Dış ticaretin tarafları olan, devletler, bankalar, lojistik firmaları, gümrük müşavirleri gibi aktörler, ulusal ve uluslararası düzeyde kurulan bu düzen içerisinde kurallar çerçevesinde hareket etmek durumundadırlar.

Uluslararası kural ve düzenlemeler her ne kadar anlaşmazlıkları asgariye indirmeye yönelik gerçekleştirilse de dış ticaret alanında uluslararası (devletler arası-kişi/kişi) ve ulusal hukuk kaynaklı anlaşmazlıklar doğmaktadır. Uluslararası hukuk kaynaklı anlaşmazlıklar devletlerarası ve kişiler arasında doğmaktadır. Özellikle kişiler arasında alım-satım sözleşmelerinden, teslim şekillerinden, ödeme yöntemlerinden, taşıma işlemlerinden, sigorta işlemlerinden kaynaklı anlaşmazlıklar temel konu başlıkları arasında yer almaktadır. Ulusal hukuk kaynaklı anlaşmazlıklar ise gümrük idareleri ile kişiler arasında gümrükleme sürecinden eşyanın teslimine kadar her süreçte ortaya çıkabilmektedir. Zira dış ticaret politikalarının somut yönünü oluşturan gümrük işlem ve uygulamaları, teknik, güncel ve

geniş mevzuat düzenlemelerine dayalı konulardan oluşmaktadır. Bu durum taraflarının hem kendi aralarında hem de gümrük idareleri ile sıklıkla anlaşmazlık yaşamalarına ve ağır cezalarla karşı karşıya kalmalarına neden olmaktadır.

Bu çalışmada dış ticaret anlaşmazlıkları, dış ticaret uygulamalarının Türkiye'ye yansımaları, gümrük işlem ve uygulamaları, gümrük anlaşmazlıkları, gümrük cezaları, gümrük anlaşmazlıklarının çözüm yolları kuramsal olarak ayrıntılı şekilde uluslararası ve ulusal düzenlemeler bağlamında ele alınmıştır. Kuramsal çerçeveden hareketle "Gümrük yükümlülerinin gümrük sorunlarına bakışları ile gümrük cezalarına bakışları arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki vardır." ve "Gümrük yükümlülerinin gümrük sorunlarına bakışları ile uyuşmazlık çözüm yollarına bakışları arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki vardır." alternatif hipotezleri geliştirilmiştir. Amprik yöntem ile tasarlanan çalışmanın amacı, gümrük yükümlülerinin "gümrük işlem ve uygulamalarında karşılaştıkları sorunları", "gümrük cezalarına bakışlarını" ve "gümrük idaresinin performansını ve yaklaşımını" ortaya koymaktır. Bu amaç doğrultusunda geliştirilen üç ölçek arasındaki ilişki yapısal eşitlik modeli ile ortaya konularak elde edilen veri ile model arasındaki uyum değerlendirilmiştir. Firmaların dış ticaret sorumlularına ve gümrük müşavirlerine uygulanan anket iki grup arasında anlamlı farklılık yaratan/yaratmayan ve uyuşmazlık yaratan başlıca konular analizlerle tespit edilmiştir.

Bu amaçla çalışma üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde dış ticaret anlaşmazlıkları ile ilgili kavramsal çerçeve yer almaktadır. Bu bölüm başlığı altında dış ticaret ile ilgili genel açıklamalar, dış ticaret anlaşmazlık ve uyuşmazlık kavramı, dış ticaret anlaşmazlık başlıkları olmak üzere üç alt başlık ele alınmıştır. Dış ticaret ile ilgili genel açıklamalar başlığı dış ticaret kavramı, kavramın tanımı, tarafları, disiplinler arası ilişkileri, Türkiye'nin dünya dış ticaret hacmi içindeki yeri ve Türkiye'nin rekabet gücü, dış ticarete ilişkin uluslararası ve ulusal düzenlemeler, dış ticaret ve hukuk kuralları ilişkisinin değerlendirilmesi alt başlıklarıyla açıklanmıştır. Küresel ticaretin gelişimine katkı sunan uluslararası düzenlemeler GATT, DTÖ, MTO, DGÖ, Gümrük Birliği ve STA başlıkları ile ulusal düzenlemeler ise dış ticaret politikası temel belirleyicileri dış ticaret uygulamaları başlıkları ile açıklanmıştır. Dış ticaret politikasının temel belirleyicileri, ulusal mevzuat dayanakları (anayasa, kanunlar, rejim kararları) ve dış ticaret politikası önlem araçları (mali mükellefiyetle ilgili araçlar, dampinge karşı önlemler, sübvansiyona karşı önlemler, koruma

ve gözetim önlemleri) olarak iki başlıkta ele alınmıştır. Son olarak dış ticaretin hukuk kuralları ile ilişkisinin genel çerçevesi ortaya konularak dış ticaret işlem ve uygulamalarına dayanak oluşturan uluslararası ve ulusal düzenlemeler ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Araştırmanın esas konusu olan "anlaşmazlık" kavramı ve "uyuşmazlık" kavramlarının farklılıkları ve dış ticaretteki önemlerine vurgu yapılmıştır. Bu bölümün son başlığı ise dış ticarette anlaşmazlık türleri uluslararası hukuk (devlet-devlet/ kişi) ve ulusal hukuk kaynaklı (devlet-kişi) olmak üzere iki başlıkta ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

Araştırmanın analiz kısmı için temel oluşturan ikinci bölümde dış ticaret anlaşmazlıklarının Türkiye'ye yansımaları gümrük anlaşmazlıkları ve çözüm yollarına ilişkin gümrük mevzuatı çerçevesinde ilk bölümden farklı olarak ulusal düzenlemelere ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Gümrük anlaşmazlıklarının nedenleri ortaya konulduktan sonra temel gümrükleme süreci, gümrük vergilendirme süreci, gümrük kabahatlerinin hukuki kapsam başlıkları ayrı ayrı açıklanmıştır. Özellikle gümrük idaresi ile muhatap olan gümrük mevzuatına ilişkin düzenlemeleri usule ve esasa ilişkin ihlalleri neticesinde ortaya çıkan gümrük kabahatleri ve yine 4458 sayılı Gümrük Kanunu uyarınca tatbik edilen gümrük cezaları idari para cezası gerektiren (vergi kaybı cezaları, usulsüzlük cezaları) ve idari tedbir gerektiren cezalar olmak üzere incelenmiştir. Gümrük idaresi ile muhatap olan kişilerin karşı karşıya kaldıkları anlaşmazlık konuları ise yine mevzuat uyarınca idari çözüm yolları ve yargısal çözüm yolları başlıkları ile açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde dış ticaret sorumlularının ve gümrük müşavirlerinin gümrük anlaşmazlıkları ile ilgili algısını ölçen anket uygulamasına yer verilmiştir. Hazırlanan anket 925 gümrük yükümlüsüne uygulanmıştır. Yapısal Eşitlik Modellemesi ile gümrük yükümlülerinin "gümrük sorunlarına", "gümrük cezalarına", "uyuşmazlık çözüm yollarına" bakışları ölçülmüştür. Anketten elde edilen verilerin ölçekler bazında geçerlilik ve güvenilirlikleri yapıldıktan sonra LISREL 8.7 programı aracılığıyla doğrulayıcı faktör analizi yapmıştır. Akabinde dış ticaret sorumluları ve gümrük müşavirleri iki ayrı başlık ölçeklere ilişkin bulgu ve analizlere yer verilmiş, sonuçlar iki grup içinde ayrı ayrı değerlendirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

DIŞ TİCARET VE ANLAŞMAZLIKLARI İLE İLGİLİ TEMEL BİLGİLER

Dış ticaret, ülkeler arasında mal ve hizmet alım satım işlemlerine ilişkin uygulamaların konu olduğu uluslararası iktisadın alt dalıdır. Dış ticaret sürecinin sağlıklı şekilde yürütülmesi ülke ekonomileri için önem taşımaktadır. Tarafları farklı ülkelerde bulunan kişiler, ilişkilerini uluslararası ve ulusal düzenlemelere bağlı yürütmektedirler. Her ne kadar kurallar ve düzenlemeler dış ticaretin işleyişini ortak paydada birleştirme amacı taşısa da tarafları farklı ülkelerde bulunan kişiler arasında anlaşmazlıklar dış ticaret işlem ve uygulamaların her sürecinde doğmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde öncelikle dış ticaret ile ilgili genel açıklamalar, dış ticaret anlaşmazlık ve uyuşmazlık kavramları teorik açıdan ele alınacak akabinde dış ticaret anlaşmazlık türleri ele alınacaktır.

I. DIŞ TİCARET İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

Dış ticaret ile ilgili genel açıklamalar başlığı üç alt başlık ile açıklanacaktır. Dış ticaret kavramı başlığı altında dış ticaretin tanımı, dış ticaretin çeşitli alanlarla ilişkisi ve dış ticaretin tarafları başlıkları ile ele alınacaktır. Teorik açıklamaların ardından Türkiye'nin dünya ticaret hacmi içindeki yeri güncel rakamlarle ele alınarak Türkiye'nin rekabet gücüne ilişkin açıklamalar ile konunun ülkemiz açısından önemi ortaya konulacaktır. Çalışmanında da genel amacı için önem taşıyan dış ticaret anlaşmazlık türleri başlığı ile de uluslararası ve ulusal hukuk düzenlemelerinden kaynaklı anlaşmazlık türleri açıklanacaktır.

A. DIŞ TİCARET KAVRAMI

Tarihin her döneminde insanoğlu temel ihtiyaçlarını ticari faaliyetler aracılığıyla gidermiştir. Üretim yöntemlerinin geliştirilmesi, tarımsal üretimin artması ve özellikle de ihtiyaç fazlasının elden çıkarılma isteği iç ticaretin artmasına neden olmuştur. Öte yandan eski dönemlerde sıklıkla yapılan kervan ticareti ile de ilk dış ticarete ilişkin işlem ve uygulamaların başladığı görülmektedir. O dönemlerde trampa, takas; temel ihtiyaçların

temininde toplumlar arasında değişim aracı olarak yaygın bir şekilde tercih edilmekteydi. Zaman içerisinde mamul, hizmet, ihtiyaç çeşitliliğinin artması ile ticari faaliyetler çeşitlilik kazanmış öte yandan ödeme yöntemleri değişmiştir. Takasın değişim aracı olarak yaygın kullanıldığı dönemlerde değerli madenler ödeme aracı iken zaman içinde yerini kâğıt para, kredi kartları ve e-transfer yöntemlerine bırakmıştır.

Ticaret kavramı, "iç-dış ticaret" ve "ulusal-uluslararası ticaret" olarak iki başlık altında sınıflandırılabilir. İç ticaret, ülke sınırları içerisinde gerçekleştirilirken ülke yerleşikleri ile gümrük sınırları dışındakiler arasında dış ticaret faaliyetleri gerçekleştirilir. Diğer bir ifadeyle, "ülke sınırları içindeki taraflar arasında alım-satım faaliyetleri" ulusal ticareti; eşya ve hizmetin devletlerarasında alım satıma konu olması ise "uluslararası ticaret" in konusunu oluşturur.

Ülkeler, siyasal, tarihi, kültürel ve hatta sahip oldukları üretim faktörleri ve doğal kaynakları yönünden de çeşitli farklılıklar taşımaktadır. Söz konusu farklılıklar, ülkeleri dönem dönem birbirlerine yakınlaştırsa da birbirlerinden uzaklaştıracak nitelikte politikalar geliştirmelerine de neden olmuştur. Özellikle dünya dış ticaret hacmi, 1960'lı yıllardan sonra genel olarak artış eğilimi göstermiştir. Zira bu dönemlerde uydu ve telekomünikasyon ağının gelişmesi, konteyner taşımacılığının, teknoloji ağının genişlemesi gibi olaylar dış ticaret faaliyetlerinin gelişmesine zemin hazırlamıştır. Tüm bu gelişmeler neticesinde ülkeler, ticaret politikalarını yeniden belirleme ihtiyacı duymuşlardır. Zaman zaman ülkelerin dış ticaret politikalarını dışa açık zaman zaman tarife indirimleri, kotalar, kısıtlamalar şeklinde ticareti engelleyen uygulamalara başvurma arayışlarına itmiştir. Ancak her iki politikanın da dezavantajlarını ortadan kaldırmak, ulusal refahlarını ve kaynak kullanımlarının etkinliğini artırmak için ikili ve çok taraflı anlaşmalar ile dış ticaret politikalarına da yön vermişlerdir.

Genel olarak ticari faaliyetler, iç ve dış kaynaklı faktörlerden etkilenmektedir. Gümrük idarelerinin ve bakanlıkların doğrudan kontrolünün olamayacağı rekabet, ekonomik, sosyo-ekonomik, mali, siyasi, sosyokültürel ve teknolojik faktörler "dış faktör"; yönetimin az da olsa kontrol sahibi olduğu üretim faktörleri, organizasyonel yapı gibi başlıklar ise, kontrol edilebilen yani "içsel faktörler" başlığı kaspamına girmektedir. İç ve dış faktörler, kontrol edilemeyen çevre koşullarındaki değişikliklere uyum sağlamak için yönetim mekanizmalarının da müdahalesini gerektirmektedir. Zira zaman içinde ülkelerin diğer ülkelerle geliştirdikleri ticari ve ekonomik ilişkiler ülkeler arasında sorunların artmasına,

anlaşmazlık konularının çeşitlenmesine neden olmuş ve ilişkilerin kurallara bağlı olarak yürütülmesi ihtiyacını gündeme getirmiştir. Özellikle de uluslararası iktisat disiplinine katkı sağlayan teorisyenlerin geliştirdiği teoriler ve yaklaşımlar ile "dış ticaret" alanının iktisadi temeli oluşturulmuştur.

1. Dış Ticaret Tanımı

İktisat, sonsuz ihtiyaç ve isteklerin kıt kaynaklar ile karşılama faaliyetlerini konu alan bilim dalıdır. Sonsuz ihtiyaç denklemi altında kaynakların doğru kullanımlarını incelemektedir. Ülke içindeki kaynak-ihtiyaç bölüşümü ve çeşitli mikro-makro iktisadi uygulamaları inceleyen bilim dalı, uluslararası arenada da ülkelerin birbirleriyle olan ilişkilerini, mevcut kaynakların daha etkin kullanımını ve egemenlik yetkilerini de kapsamına alan ekonomik ilişkileri konu almaktadır. Diğer bir ifadeyle, genel iktisat teorisi ile uluslararası iktisat teorisi aynı konuları ele almakla birlikte uluslararası iktisat, iki veya daha fazla ülke arasında yani devletlerarası ekonomik ilişkileri incelemektedir. Ülkelerin ticaret, para politikalarının uyumlu şekilde yürütülmesini ve ülkelerin hareket alanlarını belirleyecek uluslararası bir otoritenin varlığının eksikliği ise, uluslararası iktisatta temel sorun teşkil etmektedirr. Ülke ekonomilerine hangi politikaların fayda sağlayacağı veya maliyet yükleyeceği hemen hemen her dönemin her ülkenin araştırma ve tartışma konusu olmuştur. Bu bağlamda da uluslararası iktisat, yukarıda da ifade edildiği gibi uluslararası iktisadi faaliyetlerin, bağımsız ülkeler arasında geliştirdikleri mal/hizmet ve sermaye(faktör) hareketliliğini dış ticaret politikaları ile belirlenen hedeflere ulaşma konusunda yapılan düzenlemeleri konu alan ve temelde "Uluslararası Ticaret" ve "Uluslararası Para ve Finans" bölümlerinden oluşan bir bilim dalıdır.

Uluslararası ticaret kavramının literatürde çeşitli tanımları bulunmaktadır.

> "*Ülkelerin ülke içerisinde üretimini gerçekleştiremediği veya başka ülkeler ile kıyaslandığında üretimi daha pahalı olan mal ve hizmetleri diğer ülkelerden temin etmeleri ya da bu durumun tersine kendi ülkelerinden talep edilen mal ve hizmetlerin diğer ülkelere satışını gerçekleştirmeleri*[1]*"*; "*Ülkeler arasında ticaretin makro ve mikro uygulama alanı"*[2]; "*Malların ve hizmetlerin başka*

[1] Ayberk Şeker, *Uluslararası Ticaret*: Nobel Yayınevi, 2020, s.1.
[2] Mehmet Melemen, *Uygulamalı Uluslararası Ticaret işlemleri*, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2016, s.2.

ülkelerin parası ya da malları ve hizmetleri karşılığında ulusal sınırların ötesine geçirilmesi"[3]*;"İkametgâh, iş merkezleri veya mutad meskenleri farklı ülkelerde bulunan veya farklı devletlerin vatandaşlığına sahip gerçek ya da tüzel kişilerin mal ve hizmet mübadelesi"*dir[4].

Yapılan tanımlar uluslararası ticaretin uluslararası ticaret teorileri ve uluslararası ticaret politikası önlemlerini konu aldığını göstermektedir. Uluslararası ticaret teorileri, üretim faktörlerinin ve kaynakların ülkeler düzeyinde birbirinden farklı dağılmasını, ülkelerin dış ticaret yapma nedenlerini, dış ticaret hadlerini belirlemelerinde etkili olan unsurları incelemektedir. Uluslararası ticaret politikaları ise, hükümetlerin dışa açılma ve serbest ticaret politikalarını incelemektedir. Uluslararası iktisadın diğer alt dalı olan uluslararası finans ise, uluslararası para ve yatırım sistemlerini konu almaktadır[5].

Önemli bir hususun açıklanmasında fayda görülmektedir. Literatürde zaman zaman "*uluslararası ticaret"* ve "*dış ticaret"* kavramlarının birbirlerinin yerine kullanıldığı görülmektedir. Uluslararası ticaret, ticaretin, ülkeler ve farklı piyasalar arasında akışını tanımlar. Dış ticaret ise, uluslararası iktisadın alt disiplini olmakla birlikte aynı zamanda da uluslararası ticaretin en geniş uygulama alanıdır. İktisat teorilerinin uygulamaya ilişkin tarafını dış ticaret oluşturmaktadır. Dolayısıyla uluslararası ticaretin ve dış ticaretin birleştiği ortak payda, mal alım ve mal satım hareketliliği yani ithalat ve ihracat işlemleri ve uygulamalarıdır[6].

Genel olarak, bir ülkede üretilen mal-hizmetler başka ülkelerdeki taraflara (birey, firma, hükümet) satılırken ülke içerisinde tüketilen malların bazıları da diğer ülkelerden satın alınır. "İhracat" ve "ithalat" olarak adlandırılan bu işlemlere dünya üzerindeki hemen hemen tüm ülkeler katılım sağlamaktadır[7]. İthalat ve ihracat işlemlerinin toplamını ifade eden dış ticaret, dar anlamda, *"mal alım-satımı hareketliliği";* geniş anlamda, "*uluslararası hizmet ticaretini*

---

[3] David N. Balaam, Bradfort Dillman, *Uluslararası Ekonomi Politiğe Giriş,* 3.b. Ankara.: Adres Yayınları,2020, s.181.

[4] Cemal Şanlı, *Uluslararası Ticari Akitlerin Hazırlanması ve Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları*, 7.b.: Beta Yayınevi, 2019, s.7.

[5] Feridun Kaya, *Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*, 6.b., İstanbul: Beta Yayınevi, 2016, s.34; Seyidoğlu, a.g.e., s.25; 59; Ballvd, a.g.e., s.69.

[6] Melemen, a.g.e., s.2; Haldun Yağan, *Gümrük ve Dış Ticaret Sözlüğü,* Ankara: Yeni Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneği İktisadi İşletmesi Yayın No:1,2013, s.86; Ortaç vd, *Uluslararası Ticarette Vergilendirme,* s.4.

[7] Husted, Melvin, a.g.e.s.3; Sevda Yapraklı, Oytun Meçik ve Selim Başar, *Dış Ticarete Giriş*, (Ed. SevilayKüçüksakarya), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2020, s.114.

(görünmez ticaret) ve uluslararası yatırım gelir-giderlerini" kapsamına alan *"uluslararası mal ve hizmet hareketlerini oluş biçimlerini açıklayan, statik olmayan ve güncel uygulamaları ulusal/uluslararası mevzuat düzenlemeleri"* ni konu almaktadır[8].

Buraya kadar yapılan açıklamalar ışığında dış ticaret, "*bir ülkede üretilen mal ve hizmetlerin toplam arzının sadece ülke içine değil ülke dışına da gerçekleştirilmesi ve/veya ilgili ülkenin iktisadi birimlerinin (hane halkı, firmalar, devlet) toplam talebini oluşturan mal ve hizmet harcamalarının sadece ülke içinde üretilen mal ve hizmetler için değil yabancı ülke mal ve hizmetlerine"* yönelik işlem ve uygulamalar olarak tanımlamak mümkündür[9].

Diğer bir ifadeyle, dış ticaret devletler ve çeşitli aktörler arasındaki ekonomik faaliyetlerden oluşmaktadır. Özellikle bu faaliyetler, politik karar alıcılara da yol göstermektedir[10]. Çünkü iktisadi-sosyal-politik-hukuki disiplinin merkezinde yer alan ekonomik ilişkiler disiplinler arası politikalar ile şekillenmektedir.

2. Dış Ticaretin Çeşitli Alanlarla İlişkisi

Günümüzde dünyanın herhangi bir bölgesinde yaşanan siyasi, ekonomik veya diğer sebeplerden kaynaklı olaylar diğer ülkeleri doğrudan etkileyebilmektedir. Zira, iktisadi, hukuki, siyasi bağlamda disiplinler arası yaklaşım çerçevesinde devletler, söz konusu etkilerin zaman zaman avantajlı yönlerini artıran zaman zaman da dezavantajları yönlerini azaltan politikalar geliştirmektedir. Özellikle devletler, faydalarını maksimize ve maliyetlerini minimize etme gayesiyle ticaret politikalarını da disiplinler arası yaklaşım çerçevesinde yürütmektedirler. Zira, ticaretin önündeki engelleri kaldırmak, taraflar arasında ortaya çıkacak uyuşmazlıkları çözümlemek gibi amaçlara ilişkin politikaları farklı disiplinlere başvurarak geliştirmektedirler. Çünkü dış ticaret, genel iktisat teorisinin bir parçası olmakla birlikte, devletlerin egemenlik alanlarını doğrudan ilgilendiren de bir alandır. Bu bağlamda, politika, siyaset bilimi, sosyoloji, ekonomi ve uluslararası ilişkiler alanlarının kesiştiği "uluslararası politik ekonomi" alanının yirminci yüzyılın sonlarına

---

[8] Utku Utkulu, "Türkiye'de Dış Ticaretin Gelişimi ve Yapısal Değişim", *Türkiye'de Dış Ticaret İşlemleri ve Uygulaması Teoriden Pratiğe,* (Ed. Utku Utkulu, İsmail Aydemir), Ankara: Gazi Kitapevi, 2013, s.3.

[9] Osman Barbaros Kemer, *İş Dünyası İçin Pratik Dış Ticaret İşlemleri*, Bursa: Alfa Aktüel Yayınları, 2009, s.2.

[10] Meral Balcı, Ceren Ece Göcen, "Uluslararası Ticaret ve Üretimin Tarihsel Gelişimi ve Bu Bağlamda Türkiye'nin Politik Ekonomi Analizi", *Uluslararası Politik Ekonomi 1*, (Ed. Arzu Al, Meral Balcı ve İmam Bakır Kanlı), 2.b., Ankara: Savaş Yayınevi, 2020, s.176.

doğru popülerliği arttığı ifade edilebilir. Uluslararası ticaret, enerji, çevre, teknoloji, güvenlik gibi konuları kapsayan ve geniş uygulama alanına sahip uluslararası politik ekonomi, ülkelerin güçlü ve etkili politikalar geliştirmelerine katkı sağlayan multi disipliner bir alandır. Farklı çalışma alanları ile uluslararası ticarete ilişkin kuralların oluşturulması ise ülkelerin iç ve dış pazarlarını korumalarında etkili olmakla birlikte ülkelerin kalkınma hızlarını ve refah düzeylerini artırmalarını da kolaylaştırmaktadır[11].

Yirminci yüzyılın ilk yarısında tecrübe edilen iki büyük savaş neticesinde, devletlerin siyasi ve ticari ilişkilerinde ağırlıklı olarak korumacı politikalar izledikleri görülmektedir. Bu durum devletlerin siyasi ve ekonomi alanlarında politika geliştirmelerinde ayrımcı uygulamalar gütmelerine neden olmuştur. Ancak 1970'lerde, Soğuk Savaş blokları arasında yaşanan gerginliklerin azalması devletlerin politikalarında da değişiklikleri n yaşanmasına neden olmuştur. Bu gelişmeler neticesinde ise, Uluslararası Politik Ekonomi[12] (UPE) disiplini olarak yeni bir alan doğmuştur[13]. UPE' nin "devlet", "piyasa" ve "toplum" olmak üzere üç temel unsurla ilişkisi bulunmaktadır[14]. Devlet, ortak yaşamın sürekliliğini sağlayan üstün otoriteye sahip, siyasal düzeni ifade eden soyut bir kavramdır. George Jellinek' in "*belirli bir toprak parçası üzerinde egemen olan ve bir insan topluluğundan oluşan varlık*" olarak tanımladığı devlet kavramı "insan topluluğu" (millet), "toprak (ülke)" ve "egemenlik" olmak üzere üç temel unsur ile ilişkilendirilebilir. Belli bir toprak parçası üzerinde kara, hava, deniz sahası ile yani coğrafi sınırları içinde egemenlik hakkına sahip olan devlet, ülke sınırları içerisindeki kişiler ve eşyalarla ilişkilerini egemenlik yetkisi çerçevesinde düzenlenmektedir. "Üstün ve mutlak güç", "üst otorite" olmanın somut ifadesi olarak ifade

---

[11] Balaam, Dillman, a.g.e, s.181; Ömer Demir vd., *Uluslararası Politik Ekonomi*, (Ed. Ömer Demir), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını No:3685, 2018, s.13-18; Erol İyibozkurt, *Dış Ticaret Teori ve Politika*, Trabzon: T.C. Trabzon İktisadi ve İdari İlimler Akademisi Yayın No:6,1982, s.2.

[12] Yapraklı, Meçik ve Başar, *Dış Ticarete Giriş*, s. 4-5; Çiğdem Boz, Kaan Öğüt, Ahmet Deniz Bozkurt (Der.), *İktisat ve Diğer Bilimler*, İstanbul: İletişim Yayınları, 2017, s.10.

[13] Politik ekonomik kavramı, Aristotales tarafından ilk kez devlet giderlerinin vergiler konularak karşılanması şeklinde kullanılmıştır. Aslında günümüzdeki kamu harcaması-kamu geliri(vergi) denklemini açıklayan bu kavramın ortaya çıkışı oldukça eskidir. Ayrıntılı bilgi için bknz. Al, Katıtaş, *"UPE: Var Olanın Fark Edilişi"*, s.4-5; Duygu Özlük, "GATT ve Dünya Ticaret Örgütü'nün Uluslararası Politik Ekonomideki Rolü", Ankara, *TurkishStudies Volume*, 13/7, 2018, s.370; Arzu Al, Gökhan Katıtaş, "UPE: Var Olanın Fark Edilişi", *Uluslararası Politik Ekonomi 1*, (Ed. Arzu Al, Meral Balcı, İmam Bakır Kanlı), 2.b., Ankara: Savaş Yayınevi, 2020, s.3.

[14] İmam Bakır Kanlı, Merve Kabay, "Uluslararası Politik Ekonomi Açısından Devlet, Piyasa ve Toplum, Uluslararası Politik Ekonomi", *Uluslararası Politik Ekonomi 1,* (Ed. Arzu Al, Meral Balcı, İmam Bakır Kanlı), Ankara, 2.b.: Savaş Yayınevi, 2020, s.56.

edilen egemenlik yetkisi ile de her devlet kendi ülke sınırlarında kural koyma, hukuk yaratma gücüne sahiptir[15]. Zira, devletler, ekonomik faaliyetlerini kurallar ile yönetirler[16].

Diğer taraftan UPE, siyaset ve ekonominin kesişim noktasında yer alsa da hukuk, sosyoloji, psikoloji, eğitim, sağlık, işletme gibi sosyal bilim dalları ile yakından ilişkilidir[17]. Ülkelerin tam bağımsızlığı, ekonomik yönden bağımsız olmaları ile gerçekleşir. Ekonomik bağımsızlığa sahip olmak isteyen ülkeler ticari ilişkilerini güçlendirmeye yönelik politikalara ağırlık verirler. Bu noktada, siyaset ve ekonominin etkileşimi önem kazanır. Çünkü ülkeler arasında ticari ilişkiler, diplomatik ilişkilerin geliştirilmesi ile güçlenmektedir. Politikaların başarılı olarak sürdürülmesi ile de ekonomik kazanım yaratmaktadır[18].Öte yandan dış ticaret alanı, özellikle uluslararası hukukun alt dalı olan uluslararası ticaret hukuku ve farklı hukuk dalları ile yakından ilişkilidir. Uluslararası ticaret hukukunun özel hukuk alanı, uluslararası ticari sözleşmelerle ilgili hükümlerden oluşurken uluslararası ticari sözleşmelere etki eden kamu hukuku alanı ise devletlerin egemenlik haklarına dayalı gümrük kanunları, yasaklar, standartlara ilişkin kurallardan oluşmaktadır. Diğer taraftan uluslararası kamu hukuku, uluslararası ticari işlemlere birden çok devletin taraf olduğu anlaşmalarda belirlenen kurallardan meydana gelmektedir. DTÖ kapsamındaki anlaşmalar gibi çok fazla ülkenin taraf olduğu anlaşmalar ile ticari ilişkiler belirlenirken iki taraflı serbest ticaret anlaşmaları gibi ülkelerin belirledikleri kurallar ile de ticari işlemler devletler arasında hak ve yükümlülüklerin çerçevesi belirlenmektedir[19].

Nasıl ki ulusal hukuk, ekonomik ilişkileri amaçlarına uygun olarak ve tarafların haklarını koruma esasıyla ekonomi konuları normlar ile düzenliyorsa uluslararası hukuk da ulusal hukuk ile aynı amaca haizdir. Bu sebepten ötürü, ticari faaliyetlere ilişkin konular, "uluslararası/bölgesel ekonomi hukuku", "uluslararası ticaret hukuku", "serbest ticaret anlaşmaları", "anti-tekel ve rekabet hukuku", "yatırım hukuku", "uluslararası para hukuku",

---

15 Kemal Gözler, *Devletin Genel Teorisi*, Bursa: Ekin Yayıncılık,2019, s.4; Ender Ethem Atay, *İdare Hukuku,* Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2018, s. 27-28; 65-82; Şaban Kayıhan, Mehmet Eski, *Uluslararası Ekonomi Hukuku I. Cilt*, Kocaeli, 2.b.: Umuttepe Yayınları,2015, s.27-29.

16 Robert Gilpin, *Uluslararası İlişkilerin Ekonomi Politiği*, Ankara, 6.b.: Kripte Basım Yayın,2020, s.23.

17 Al, Katıtaş, *"UPE: Var Olanın Fark Edilişi",* s.5.

18 Özlük, a.g.m., s.374*;* Özgür Üşenmez, Yunus Çakır, Batuhan Balcı, "Kapsadığı Alanlar Açısından Uluslararası Politik Ekonomi", *Uluslararası Politik Ekonomi 1*, (Ed. Arzu Al, Meral Balcı, İmam Bakır Kanlı), Ankara, 2.b.: Savaş Yayınevi,2020, s.3.

19 Talat Kaya, Süleyman Yılmaz, Sadık Aydos, Nurdan Orbay Ortaç, Gülüm Özçelik, Rifat Erten, *Uluslararası Ticaret Hukuku* (Ed. Rifat Erten), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayın No: 3713, 2018, s.3-5.

"fikri mülkiyet hukuku", "ticari işlemler hukuku" nu kapsayan geniş kapsamlı mevzuattan oluşmaktadır[20].

3. Dış Ticaretin Tarafları

Ulusal ticarette taraflar aynı ülke sınırları içerisinde olmalarına rağmen dış ticarette taraflar farklı ülkelerde yer almaktadır. Tarafların farklı ülkelerde olması ise, dış ticaretin en temel riskini oluşturmaktadır. Dış ticaretin ülkeler tarafından sorunsuz şekilde yönetilebilmesi ve risklerin en azından asgariye indirilmesi amacıyla dış ticarete konu olan tarafların kimlerden meydana geldiğinin ve tarafların kimliklerinin ortaya konulması önem teşkil etmektedir[21].

Dış ticaretin tarafları, "*kişiler"* dir. Kişiler ise, devletler, uluslararası kuruluşlar, firmalardır. Devletler, uluslararası kuruluşlar dış ticaretin işleyişine ilişkin kuralları belirlemektedirler. Bununla birlikte aynı zamanda dış ticaretin tarafları olarak da kabul edilir. Diğer bir ifadeyle hem kural koyan hem de kurallara uyan taraflardır[22]. Firmalar olarak ifade edilen ilk grupta dış ticaret işlemlerinin esas tarafları olan "ithalatçı", "ihracatçı" yer almaktadır. İkinci grıpta ise diğer kişiler başlığı altında yer alan "bankalar", "sigorta şirketleri", "lojistik firmaları", "gümrük idareleri" ve "diğer kamu kurumları", gümrük müşavirleri" yer almaktadır.

İhracat işlemleri, *"Bir malın, yürürlükteki ihracat mevzuatı ile gümrük mevzuatına uygun şekilde Türkiye gümrük bölgesi dışına veya serbest bölgelere çıkarılmasını veya ihracat olarak kabul edilecek sair çıkış ve işlemleri"* olarak tanımlanmaktadır[23]. İhracat Yönetmeliği ihracatçıyı ise, "*İhraç edeceği mala göre ilgili İhracatçı Birlikleri'ne üye olan, vergi numarasına sahip gerçek veya tüzel kişiler ile tüzel kişilik statüsüne sahip olmamakla birlikte yürürlükteki mevzuat hükümlerine istinaden hukuki tasarruf yapma yetkisi tanınan ortaklıklar"* olarak tanımlamaktadır[24]. İthalat Yönetmeliği ise, ithalat ve ithalatçı kavramlarını düzenlememiş olmakla birlikte sadece kimlerin ithalat yapabileceğini düzenlemiştir[25]. Bu nedenle ithalatçı, "*ithal edeceği mala göre hukuki düzenlemelere uygun*

---

[20] Demir vd., *Uluslararası Politik Ekonomi*, s.233-234.

[21] Ali Polat, *Uluslararası Ticarette Risk Yönetimi*, (Doktora Tezi), İstanbul: Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, 2007 s,34.

[22] Balaam, Dilman, a.g.e., s.178; AndersGrath, *Uluslararası Ticaret ve Finans El Kitabı*, (Çeviri-Uyarlama Tülay Öztürk ve Murat Düzgün), 2.b.: Nobel Yayınevi, 2014, s.11; Emmanuelle Ganne, "Can Blockchain RevolutionizeİnternationalTrade", *World TradeOrganizaton Publications*, 2018, s.19.

[23] İGY m.4/7-d.

[24] İGY m.4-e.

[25] Nuray Ekşi, *Dış Ticaret Hukuku El Kitabı*, 1.b.: Beta Yayınevi,2020, s.169-170.

olarak mal-hizmeti satın alan ithalat işlemlerini yapan gerçek veya tüzel kişi "olarak tanımlanabilir.

Taraflar arasında ödemelerin gerçekleştirilmesinde, taraflara teminat oluşturulması, ödemelerle ilgili risklerin azaltmasında önemli aktör bankalardır. Genel olarak, ticari işlemlere aracılık eden bankalar "garantör" rolünü üstlenmektedir. Ulusal bankacılık işlemleri klasik anlamda fon transferi, mevduat kabulü, kredi verme hizmetlerini sunarken artık günümüzde uluslararası bankacılık faaliyetleri çeşitlenerek döviz ticaret hizmetleri, danışmanlık ve yönetim hizmetlerine de aracılık etmektedir. Özellikle uluslararası bankacılık işlemleri, dış ticaretin güvenli şekilde yürütülmesine, uluslararası sermaye hareketlerinde, finansal kiralama, alacak tahsillerinde önemli işlevleri bulunmaktadır. Dış ticaret işlemlerinde bankaların danışmanlık hizmetinin de önemi büyüktür. Çünkü taraflar, sınır ötesi işlemlerini kendi ülke politikaları ile yürütmektedirler. Bilgi sahibi olamadıkları işlemler hakkında banka muhabirleri aracılığıyla firmalar hakkında bilgi sağlarlar. Öte yandan dış ticaret belgelerinin düzenlenmesinde teknik konularda yardım alırlar[26]. Ayrıca bankalar dışındaki finansal kuruluşlar döviz piyasalarının önemli temsilcileridir. Dış ticarette sermayenin sınır ötesine taşınma gerekliliğinden dolayı dış ticaret işlemleri leasing, faktöring, forfaitinig kuruluşları aracılığıyla gerçekleştirilmektedir[27].

Lojistik firmaları ise, ticarete konu olan malların belli ücret karşısında taşınmasında tarafların sözleşmede yer alan şekli ile malları sorunsuz, hasarsız teslimatını gerçekleştiren firmalardır. Taşıma türüne göre faaliyet gösteren lojistik firmaları, ihracatçılar ile ithalatçılar arasında malın hareketliliğini sağlayan aracılardır. Her ne kadar lojistik, taşımacılık ve depolama faaliyetleri olarak dar anlamda algılansa da ürünlerin tedarik, üretim, depolaması ve dağıtımı gibi çeşitli faaliyetlerden oluşan sürecin adıdır. Günümüzde işletmelerin ürünün sipariş aşamasından alıcıya teslimine kadar hemen her aşamada kaynak yönetiminin önemin artması lojistik hizmet sektörünün gelişmesini de beraberinde getirmiştir. Bunun yanı sıra lojistik katma değer yaratmayan hizmetlerin de dahil edildiği, gümrük, sipariş ve stok

[26] Duygu Tulgar, *Türkiye'de Uluslararası Bankacılık ve Dış Ticaret*, (Yüksek Lisans Tezi), Tekirdağ: Namık Kemal Üniversitesi SBE, 2018, s.1; 13; 26.

[27] Mehmet Dikkaya, Adem Üzümcü, *Uluslararası Ticaret ve Finans*, Ankara: Savaş Yayınevi, 2017, s.191.

yönetimi ile bu faaliyetlerin gerçekleşmesine yönelik işlemleri de kapsamına alan çok yönlü bir kavramdır[28].

Dış ticarette "risk" faktörünün asgariye indirilmesine aracılık eden sigorta şirketleri ise, malların taşınmasında teslim şekline ve taşıma türüne göre ihtiyari ya da zorunlu olarak taraflara teminat sağlamaktadır. Sigorta işlemleri, ticaretin olduğu her dönemde var olmuştur. Zaman içerisinde küresel gelişmeler ile normlara dayalı uygun bir güvence yöntemi halini almıştır. Hatta, risk yönetimi anlamında hasarları güvence altına almasının yanı sıra finans kurumları ile de işlevselliğini arttırmıştır[29]. Sigortacılık sektörü, dış ticaret taraflarına güven temin eder, fon yaratır ve hatta ülkelerin sermaye piyasalarına katkıda bulunur[30]. Özellikle sigorta poliçeleri dış ticaret işlemlerinde kat'i ve flotan olmak üzere iki türlüdür. Kat'i sigorta poliçesinde mallar, uluslararası taşıma aracına yüklenir, sonra poliçe düzenlenir. Malların hangi araçla ne zaman ne miktarda taşınacağının belli olmadığı durumlarda ise flotan sigorta poliçesi düzenlenir[31]. Ayrıca kamu kurumları ("T.C. Ticaret Bakanlığı", "Diğer Bakanlıklar", "Yargı organları"), Sanayi ve Ticaret Odaları, Gözetim firmaları, Uluslararası Kurumların da dış ticaret işlemlerinin yürütülmesinde önemli görevleri bulunmaktadır. Özellikle de dış ticaret işlemlerini "dolaylı temsilci" sıfatıyla yürüten gümrük idaresine ve dış ticaret firmalarına karşı ciddi yükümlülükleri bulunan gümrük müşavirleri de dış ticaretin önemli bir tarafıdır.

B. TÜRKİYE'NİN DÜNYA DIŞ TİCARET HACMİ İÇİNDEKİ YERİ VE REKABET GÜCÜ

Ülkelerin uluslararası rekabet güçlerini artırma hedefine yönelik politikaları aynı zamanda ekonomi politikalarının da temel hedefini oluşturmaktadır. Ülkelerin ürünlerini dünya pazarında satabilmeleri ve ihraç mallarının bir birimi için daha fazla ithal mal birimi alabilmeleri ticaret koşullarını iyileştirebilmeleri yani uluslararası düzeyde rekabet güçlerini

---

[28] Mehmet Tanyaş, "Dış Ticarette Lojistiğin Önemi", *A'dan Z'ye Dış Ticaret* (Ed.M. Sami Süygün), Ankara: Gazi Kitapevi, 2020, s.235-257**;** Emine Koban, Hilal Yıldırır Keser, *Dış Ticarette Lojistik*, Bursa: Ekin Yayınevi, 2021, s.72.

[29] G. Şebnem Uralcan, "Sigorta Faaliyetlerinin İşlevsel Açıdan Değerlendirilmesi ve Türk Sigorta Sektörünün Bu Bağlamda Dünya Sigorta Şirketleriyle Karşılaştırılması", *Sosyal ve Beşerî Bilimler Dergisi*, C. 4 S.1, s.126-128, (22.07.2021).

[30] Taner Akçacı, "Sigorta Sektörünün Türk Dış ticaretine Etkisi: Eş Bütünleşme ve Nedensellik Analizi," (1.Sigorta ve Aktüerya Kongresi, 6-7 Haziran 2013), s.290-291.

[31] Kemer, a.g.e., s.126.

artırmaları ile mümkün olur. Dünya pazarında ticaret şartları bozulmadan mal satmayı başaran bir ülke ekonomisinin uluslararası düzeyde rekabet gücünün olduğu kabul edilir. Bu durum ise, ülkelerin ürünlerini yurtdışındaki tüketiciler tarafından artan bir fiyattan ödemeye istekli olmalarını sağlayabilmeleri için katlanacakları maliyetle de açıklanabilir. Bir ülkenin rekabet gücünün seviyesini belirleyen iki fiyat bulunmaktadır. İhraç mallarının fiyatı ve ithal mallarının fiyatı. İhraç mallarının fiyatının yükselmesi ülkenin uluslararası rekabet gücünü pozitif yönde etkilemektedir. Öte yandan ithal mallarının fiyatlarının düşüklüğü de aynı etkiyi sağlamaktadır. Tüketim ve yatırım amacıyla ekonomiye sunulan mal ve hizmetlerin hacmini artırarak rekabet gücü yükseltilir. Ancak, bu amacın takibi zor olabilmektedir. Çünkü bir ülke sürdürülebilir büyümeyi maliyet düşüklüğü ile tek taraflı politikalar ile gerçekleştirmesi zor olabilir. Dünya pazarında talebi fazla ve yüksek kaliteli ürünler sunarak bunu gerçekleştirebilir. Bu durumu talebin artmasına fiyatların yükselmesine ve ürünlerini dünyanın geri kalanına satarak zamanla da ithal mallarını farklı malları ile değişimini sağlayarak gerçekleştirebilir[32]. Bu bağlamda ihraç ve ithal mallarının fiyatlarının toplamı o ülkedeki ihracat ve ithalat büyüklüklerini vermektedir. İhracat rakamlarının ithalat rakamlarına eşit olması dış ticaretin dengede olduğunu, ihracatın ithalattan büyüklüğü dış ticaret fazlasını, ithalatın ihracattan büyüklüğü ise dış ticaret açığını ifade etmektedir[33]. Dünya dış ticaret hacmi son yirmi yılın rakamları ile ortaya konulduktan sonra Türkiye'nin dünya dış ticaret hacmi içindeki yeri ve Türkiye'nin rekabet gücü verilerle değerlendirilecektir.

1. Dünya Dış Ticaret Hacmi

Küresel ticaret politikası, Dünya Ticaret Örgütü ilkeleri ve düzenlemeleri çerçevesinde belirlenmektedir. Öte yandan ülkeler bilhassa son yıllarda küresel ekonominin işleyişinin yarattığı olumsuz etkileri azaltma noktasında hem farklı uluslararası pazarlara girme hem dış ticaret hacimlerini artırma ve ticaretin kolaylaştırılmasını sağlamak için bölgesel ticaret anlaşmalarına ve serbest ticaret anlaşmalarına ağırlık vermişlerdir[34]. Antlaşmalar özellikle

---

[32] New Perspectives on Global European Dynamics; https://globaleurope.eu/globalization/international-competitiveness-and-terms-of-trade/#:~:text=Domestic%20products%20are%20thus%20deemed,the%20Terms%20of%20Trade%20deteriorating.(12.12.2021).

[33] Mahfi Eğilmez, Türkiye'nin Dış Ticareti, https://www.mahfiegilmez.com/2013/12/turkiyenin-dsticareti.html(22.11.2021).

[34] Vahdet Altundal, Kartal Somuncu, "Bölgesel Ticaret Anlaşmaları ve Türkiye'nin Dış Ticaret Açığı Sorunu", *Ekonomi İşletme Siyaset ve Uluslararası İlişkiler Dergisi*, S.2 (2), 2016, s. 122.

hammadde tedarikine erişimi ve üretim mallarının satışını kolaylaştırarak dünya dış ticaretinin seyrine pozitif olarak yansımaktadır. Netice olarak dünya dış ticaret hacmi, dünya nüfusunun artışı, ihtiyaçlardaki çeşitlilik ve globalleşmenin etkisiyle sürekli olarak artış eğilimi göstermektedir.

Tablo 1. Dünya Dış Ticaret Hacmi (2001-2021, Bin ABD Doları)

YILLAR	İHRACAT	İTHALAT	DIŞ TİCARET HACMİ
2001	6.126.958.001	6.300.731.248	12.427.689.249
2002	6.423.599.830	6.604.874.353	13.028.474.183
2003	7.489.201.365	7.709.359.849	15.198.561.214
2004	9.097.004.178	9.396.400.825	18.493.405.003
2005	10.342.402.741	10.616.781.891	20.959.184.632
2006	11.954.924.658	12.266.576.010	24.221.500.668
2007	13.783.912.397	14.110.786.014	27.894.698.411
2008	15.966.082.769	16.348.082.429	32.314.165.198
2009	12.342.453.411	12.629.271.291	24.971.724.702
2010	15.094.126.364	15.338.445.302	30.432.571.666
2011	18.143.786.902	18.371.717.513	36.515.504.415
2012	18.398.323.967	18.522.061.933	36.920.385.900
2013	18.855.390.855	18.866.726.961	37.722.117.816
2014	18.858.563.972	18.926.327.356	37.784.891.328
2015	16.412.910.145	16.566.800.341	32.979.710.486
2016	15.926.878.233	16.069.826.806	31.996.705.039
2017	17.564.178.367	17.787.492.777	35.351.671.144
2018	19.326.713.983	19.663.682.297	38.990.396.280
2019	18.737.613.360	19.082.377.602	37.819.990.962
2020	17.503.376.175	17.706.134.564	35.209.510.739
2021	21.513.115.642	21.875.443.417	45.338.559.059

Kaynak: www.trademap.org (01.06.2022)

Tablo 1'de görüldüğü üzere dünya dış ticaret hacmi son yirmi yılda üç kat artmıştır. Ancak yaşanan artışın iki dönemde azaldığı görülmektedir. İlki 2008 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde meydana gelen bankacılık krizi olarak bilinen ve etkilerinin dünya ölçeğinde de 2009 yılında yankı bulan Mortgaga krizi dönemidir. Bu dönemde ihracat 15,9 trilyon dolardan 12,3 trilyon dolara gerilemiş, ithalat ise 16,3 trilyon dolardan 12,6 trilyon dolara gerilemiştir. Dış ticaret hacmi, ise 32,3 trilyon dolardan 24,9 trilyon dolara gerilemiştir. Dünya Ticaret Örgütü bu krize hazırlıklı olmadan yakalansa da mali krizinin uluslararası ticaret üzerindeki etkisini azaltan başta sübvansiyonlara karşı önlemler olmak üzere çeşitli düzenlemeler ile 2000' li yıllardaki rakamların iki katına erişilmiştir. İkinci dönem ise, 2019 yılında başlayan 2020 yılında dünya ölçeğine yayılarak ticareti derinden etkileyen Covid pandemisidir. Pandemi elbette dünya ticaret sisteminin işleyişi ile ilgili değildi. Ancak uluslararası ticaret, pandeminin tüm dünyaya yayılmasına neden oldu. Dolayısıyla pandeminin olumsuz etkileri dış ticaret hacmi rakamlarına da yansıdı. İhracat 18,7 trilyon

dolardan 17,5 trilyon dolara, ithalat 19 trilyon dolardan 17,7 trilyon dolara ve dış ticaret hacmi 37,8 trilyon dolardan 35,2 trilyon dolara gerilemiştir[35]. Serbest ticaret son yetmiş yılda ülkelerin temel argümanını oluştursa da pandemi birçok ülkenin ekonomi politikasını değiştirmesine neden oldu. Özellikle ortak ticaret politikası uygulamaları ülkelerin nüfusuna yetecek kadar mal sağlama ve fiyatları düşük tutma nedenlerinden dolayı ihracat sınırlandırmaları gibi uygulamalar gündeme gelmiştir[36].

Ülkelerin iktisadi kalkınma süreçlerine dış ticaret önemli katkılar sağlamaktadır. Çünkü iç dinamiklerin hareketliliğini sağlayan dış ticarettir. İhracatta meydana gelen bir değişim GSYİH'de pozitif yönde bir değişim gerçekleştirir. Yani ihracatın artması büyümeyi de pozitif yönlü artırmaktadır. Bu durum ülke ekonomisine iki şekilde yansımaktadır. İlki hane halkı geliri artar. İkincisi ise dolaylı etki olarak adlandırabileceğimiz ihracat artışından kaynaklanan üretim artışının, vergilerde bir artış sağlayarak kamu harcamalarının artmasına olanak sağlar. Dolayısıyla ülkelerin ihracata dayalı büyüme ve dolayısıyla da rekabet güçlerinin arttırma gayesi taşıdıkları ifade edilebilir. Bu bağlamda dünya dış ticaret hacminin arttıran ilk on dünya ülkesi ise Tablo 2'de yer almaktadır.

Tablo 2. Dış Ticaret Hacmi En Fazla Olan İlk On Ülke (2021 Yılı, Bin ABD Doları)

ÜLKELER	İHRACAT	İTHALAT	DIŞ TİCARET HACMİ
Dünya	21.513.115.642	21.875.443.417	43.388.559.059
Çin Halk Cumhuriyeti	3.026.233.691	2.438.686.293	5.464.919.984
ABD	1.753.941.406	2.937.064.484	4.691.005.890
Almanya	1.626.387.793	1.421.195.357	3.047.583.150
Japonya	757.460.945	772.678.811	1.530.139.756
Hollanda	691.826.642	620.789.797	1.312.616.439
Hong Kong, Çin	672.153.980	713.969.246	1.386.123.226
Kore Cumhuriyeti	644.438.622	615.034.495	1.259.473.117
İtalya	611.009.552	551.533.459	1.162.543.011
Fransa	569.479.663	701.907.963	1.271.387.626
Belçika	547.537.372	516.585.831	1.064.123.203

Kaynak: www.trademap.org (01.06.2022)

[35] Petros C. Mavroidis, "Trade Integratıon In Turbulent Tımes", *Kansas Journal of Law Public Policy*, C.30, 2021, s.422-424.

[36] Ines Kersan Škabić, "The Covıd-19 pandemic and the internatinalization of production: A review of the literatüre", Wıley Online Library, 2021, s.5.

İlk beş büyük dünya ülkesinin sırasıyla Çin, Amerika Birleşik Devletleri, Almanya, Japonya, Hollanda olduğu görülmektedir.

2. Türkiye'nin Dış Ticaret Hacmi

Türkiye'de 1950-1960 dönemini takiben liberal politikalar yeteri kadar sürdürülememiştir. Yaşanan istikrarsızlıklar ve ikinci dünya savaşı sonrası ekonomik daralma sonucunda planlı büyüme ve kalkınma yaklaşımına geçişin altyapısı hazırlanmıştır. 1960'lı yıllar itibariyle ithal ikame stratejisine dayalı ve Keynesyen ekonomik modelleri izlenmiştir. Ayrıca bu strateji, döviz tasarrufu sağlanmasını hedeflemesine rağmen döviz kısıtlarının yaşanmasına neden olmuştur. Şüphesiz, yüksek kamu açıkları, Kıbrıs Savaşı, politik istikrarsızlıklar vb. pek çok faktör bu süreçte etkili olmuştur. Ancak 1978-1979 İstikrar Tedbirlerine rağmen ülkede ekonomik bunalım atlatılamamıştır. Türkiye, dünyada liberal ekonomi olarak tanımlanan, devletlerin ekonomideki ağırlığını azaltmayı hedefleyen düzene 24 Ocak 1980 kararları ile geçiş sağlamıştır. Ekonomide köklü bir değişim getiren bu kararlarla, dış ticaretteki engeller kaldırılmış, ihracat-ithalat rakamlarında önemli bir ilerleme kaydedilmiştir. Sanayileşme ile büyüme stratejisi ihracata yönelik kurgulanmış olmasına rağmen 2000'li yıllara kadar sürekli bir büyüme yaşanılamamıştır. Bu hususta, siyaseten güçlü olmayan hükümetlerin kapsamlı reform programları uygulayamamaları, istikrar tedbirlerinin uygulamadaki hataları nedeniyle beklenen sonuçlar elde edilememiş ve dış konjonktürden kaynaklanan sorunların etkileri yıllarca devam etmiştir. 2000'li yıllardan itibaren ise ihracata dayalı büyüme 2020 yılına kadar artmış ancak 2020 yılında dünyada yaşanan pandeminin olumsuz etkileri bu artışı sekmeye uğratmıştır.

Tablo 3. Türkiye'nin Dış Ticaret Hacmi (2001- 2021 Yılları, Bin ABD Doları)

YILLAR	İHRACAT	İTHALAT	DIŞ TİCARET HACMİ
2001	31.333.944	41.399.079	72.733.023
2002	35.761.981	51.270.196	87.032.177
2003	47.252.836	69.339.692	116.592.528
2004	63.120.949	97.539.766	160.660.715
2005	73.476.408	116.774.151	190.250.559
2006	85.534.676	139.576.174	225.110.850
2007	107.271.750	170.062.715	277.334.465
2008	132.027.196	201.963.574	333.990.770
2009	102.142.613	140.928.421	243.071.034
2010	113.883.219	185.544.332	299.427.551
2011	134.906.869	240.841.676	375.748.545
2012	152.461.737	236.545.141	389.006.878
2013	161.480.915	260.822.803	422.303.718
2014	166.504.862	251.142.429	417.647.291
2015	143.844.066	207.235.628	351.079.694
2016	142.606.247	198.601.934	341.208.181
2017	156.992.940	233.799.651	390.792.591
2018	167.923.862	223.046.879	390.970.741
2019	180.870.841	210.346.890	391.217.731
2020	169.657.940	219.514.373	389.172.313
2021	225.264.314	271.422.758	496.687.072

Kaynak: www.trademap.org

Tablo 3'te Türkiye'nin 2001- 2020 yılları arasındaki son yıllık dış ticaret verileri yer almaktadır. Ülkenin yirmi yıllık dış ticaret dengesi incelendiğinde genel olarak dış ticaret açığında zaman zaman inişler ve çıkışlar olduğu en fazla açığın olduğu yılın 2011 yılı olduğu görülmektedir. Bir sonraki yıl ithalattaki artış düşmüş ve ihracatta yaşanan artış ile birlikte dış ticaret açığı da gerilemiş bulunmaktadır. 2019 yılı itibariyle artan dış ticaret hacmi 2020 yılı pandemi etkisiyle düşmüş ancak 2021 yılın da tekrar artarak son yirmi yılın en yüksek rakamlarına ulaşmıştır.

3. Türkiye'nin Rekabet Gücü

Buraya kadar yapılan açıklamalar doğrultusunda Türkiye'nin rekabet gücü başlığı altında öncelikle Türkiye'nin Dünya dış ticaret hacmi içindeki yeri Tablo 4'te yer verilmiştir.

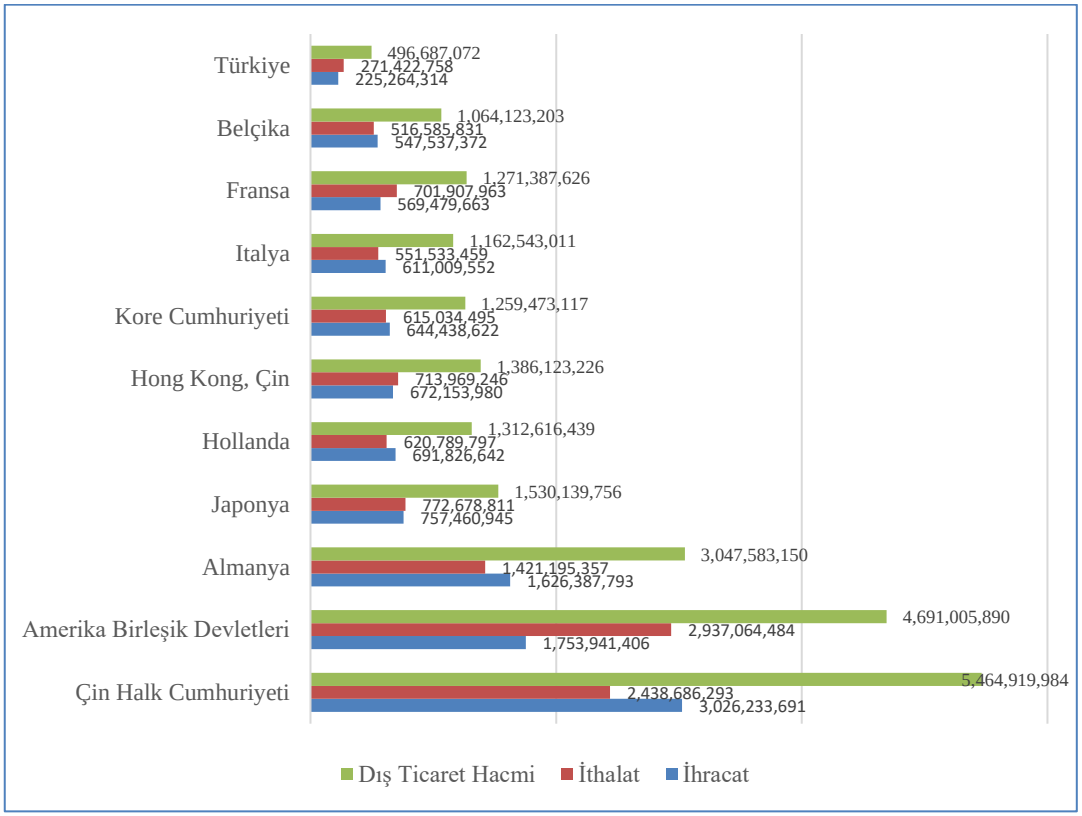
Tablo 4. Türkiye'nin Dünya Dış Ticaret Hacmi İçindeki Yeri (Bin ABD Doları)

YILLAR	DÜNYA TİCARET HACMİ	TÜRKİYE'NİN DIŞ TİCARET HACMİ	TÜRKİYENİN DÜNYA DIŞ TİCARET HACMİ İÇİNDEKİ BÜYÜKLÜĞÜ (%)
2001	12.427.689.249	72.733.023	0,59
2002	13.028.471.175	87.032.177	0,67
2003	15.198.563.480	116.592.528	0,77
2004	18.493.382.180	160.660.715	0,87
2005	20.959.159.695	190.250.559	0,91
2006	24.221.494.899	225.110.850	0,93
2007	27.894.795.301	277.334.465	0,99
2008	32.314.543.090	333.990.770	1,03
2009	24.971.986.427	243.071.034	0,97
2010	30.433.294.522	299.427.551	0,98
2011	36.516.148.055	375.748.545	1,03
2012	36.921.829.137	389.006.878	1,05
2013	37.725.458.382	422.303.718	1,12
2014	37.785.346.590	417.647.291	1,11
2015	32.980.138.459	351.079.694	1,06
2016	31.999.727.728	341.208.181	1,07
2017	35.369.996.579	390.792.591	1,10
2018	39.012.208.701	390.970.741	1,00
2019	37.870.955.351	391.217.731	1,03
2020	35.220.255.750	389.172.313	1,10
2021	43.388.559.059	496.687.072	1,14

Kaynak: www.trademap.org

Türkiye'nin dünya dış ticaret hacmi içindeki büyüklüğü 2001 yılında %0,67'e 2021 yılında ise %1,14' e ulaşmıştır. Öte yandan dünya dış ticaret hacminde en fazla büyüklüğe sahip olan ilk on ülke ile Türkiye dış ticaret hacmi rakamları kıyaslandığında ise rekabet gücünün yıllar itibariyle artış gösterdiği görülmektedir. Şekil 1'de Türkiye'nin dünya dış ticaret hacmi içindeki büyüklüğü yer almaktadır.

Şekil 1. Dünya Dış Ticaret Hacmi İçinde Türkiye'nin Yeri



Kaynak: www.trademap.org (01.06.2022)

Ülkelerin rekabet güçlerinin artırmalarında dış ticaret önemli bir araçtır. Özellikle de ihracatın önemi yadsınamaz derecededir. Tam olarak bu noktada lojistik ağına yatırım yapan ve lojistik ağı gelişmiş ülkelerin ekonomilerinin pozitif yönlü gelişim sergilediği ifade edilebilir. Bu durum da doğrudan ülke rekabet gücünü pozitif yönlü etkilemektedir. Bir diğer ifadeyle de ülkelerin ekonomik faaliyetlerinin sürdürülebilir kılmalarında lojistik stratejileri ile desteklenen ticaret politikalarının payı büyüktür[37].

1980'li yıllarda lojistik, bilgisayar ve iletişim alanındaki gelişmeler ile küresel bir kimliğe bürünmüştür. Günümüzde ise artan rekabeti yönetebilmek için firmaların ticaret süreçlerini, maliyet süreçlerini hatta iş süreçlerini entegrasyonlarını iyileştirmeleri zorunlu bir hal

[37] Birol Erkan, "Türkiye'de Lojistik Sektörü ve Rekabet Gücü", *ASSAM International RefereedJournal*, S.1, 2014, s.48.

almıştır[38]. Zaman içerisinde ise, ülkelerin rekabet güçlerinin ölçülmesine, ülkeler arasında karşılaştırmalar yapılmasına ihtiyaç duyulmuştur. Dünya Bankası tarafından ülkelerin lojistik sektöründeki üst düzey yöneticilerine yapılan anketler ile "Lojistik Performans Endeksi" (LPE) geliştirilmiştir. Endeks, ülkelerin lojistik performanslarını ve karşılaştıkları zorlukları-fırsatları belirlemelerini kolaylaştıran göstergelerden oluşmaktadır. Gelişmiş ülkeler, lojistik alt yapı ve imkânları, yatırımları yüksek olması sebebiyle "lojistik dostu" ülkeler olarak nitelendirilir[39].

2007 yılından bu yana, LPE iki yılda bir Dünya Bankası tarafından yayınlanmaktadır. LPE, Gümrük ve gümrük kontrol noktalarındaki formalitelerin hız, basitlik, öngörülebilirlik gibi gümrükleme sürecinin verimliliği, etkinliği (Gümrük), Limanlar, bilgi teknolojileri, izleme vb. gibi ulaşım ve ticari altyapı kalitesi, (Alt yapı),Rekabetçi fiyatlandırma ile sevkiyat düzenleme kolaylığı (Sevkiyat Düzenleme Kolaylığı), Lojistik hizmetlerinin kalitesi ve yeterliliği (Lojistik Hizmetlerinin Kalitesi), Sevkiyatların takip edilebilirliği (Takip), Sevkiyatların planlanan zamanda teslimi (Zaman) olmak üzere altı boyuttan oluşur ve her ülkenin puanları her boyut için hesaplanır. Puanlar, lojistik performanslarını iyileştirmek için lojistik hizmetlerinin ve ortaklarının güçlü ve zayıf yönlerini belirlemek için ülkelere geri bildirim sağlar[40]. Bu bağlamda Türkiye'nin Lojistik performans endeksi Tablo 5'te yer almaktadır. Endeks değerleri 1 en düşük 5 en yüksek şekilde kategorize edilmektedir.

---

[38] Ali Erdoğan, "Performance of Turkey in LogisticsandSuggestionsfor Solutions toImprovePerformance", *Social SciencesResearchJournal,* Volume 4, Issue 1, 1-7 (March 2015), s.1.

[39] Ahmet Pınar, Ahmet Diken, "Lojistik Performans Endeksi Kapsamında Lojistik Üslerin Türkiye Ekonomisine Etkisi Üzerine Bir İnceleme", *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Y.19 S.39 Güz:2020/3, s.1394.

[40] Canan Demirci Çelikkol, Gülcan Keskin, "LogıstıcsPerformance Index And Gdp-Relatıonshıp Of Turkey'sLogıstıcsPerformance Through Neıghbours", *InternatıonalJournal Of Socıal, Humanıtıes and Admınıstratıve Scıences*, 2021, 7(37):257-265, s.258; Mehmet Ragıp Görgün, "Lojistik Performans Kriterlerinin Sağlanmasında Türk Lojistik Sektörünün Durumu", *EKEV Akademi Dergisi,* Y. 24 S.8, 2020, s.231*;* Mustafa Emre Civelek, Nagehan Uca, Murat Cemberci, "The Medıator Effect Of LogıstıcsPerformance Index On The Relatıon Between Global Competıtıveness Index", *European Scientific Journal*, S.11, May 2015, s.339.

Tablo 5. Türkiye'nin Lojistik Performans Endeksi

	Sıra	LPE Puanı	Gümrük	Altyapı	Uluslararası Sevkiyatlar	Lojistik Hizmetlerinin Kalitesi	Takip ve İzlenebilirlik	Zamanında Teslim
2007	30	3,15	3,00	2,94	3,07	3,29	3,27	3,38
2010	29	3,22	2,82	3,08	3,15	3,23	3,09	3,94
2012	27	3,51	3,16	3,62	3,38	3,52	3,54	3,87
2014	30	3,50	3,23	3,53	3,18	3,64	3,77	3,68
2016	34	3,42	3,18	3,49	3,41	3,31	3,39	3,75
2018	47	3,15	2,71	3,21	3,06	3,05	3,23	3,63

Kaynak: https://lpi.worldbank.org/report (01.06.2022)

Tablo 5'te görüldüğü üzere Türkiye 2012 yılında lojistik performans endeksinde 3,51 puanla 27. sırada lojistik dostu ülkeler statüsündeyken 2018 yılında 3,15 puan ile 47. sıraya gerilemiştir. Buna rağmen istikrarlı taşımacılık yapılan ülkeler statüsünde yer almaktadır. 2016 ve 2018 yıllarındaki Türkiye'nin sıralamasındaki düşüşün ilk nedeni gümrük ve gümrükleme sürecinin uzamasına ilişkin başlık hesaplamasından ileri gelmektedir. Bu durum ise, gümrük idaresi ile muhatap olan tarafların malların giriş limanına gelmesinden gümrükten çekilmesine kadar geçen sürenin yani gümrükleme süresinin uzunluğu, malların varış limanından alıcısına ulaşana kadar geçen sürenin yani teslim süresinin uzunluğu, malların taşınma süresi, taşıma maliyeti gibi başlıca konulardan kaynaklandığı ifade edilebilir[41].

Ülkemizde gümrük işlemleri bürokrasinin olduğu, işlemlerin masraflı olduğu, kamu kuruluşu yetkileri uyarınca gerçekleştirilen işlemlerden meydana gelmektedir. İfade edildiği üzere dış ticaret sürecinde acenteler, limanlar, geçici depolama yer işleticileri, nakliyat firmaları, lojistik firmaları pek çok taraf bulunmaktadır. Özellikle de bahsi geçen taraflar dış ticaret işlemlerine en fazla maliyet oluşturan taraflarıdır. Dolayısıyla hem gümrük işlem maliyetlerini artıran hem de lojistikten kaynaklı yaşanacak aksamalar ülkenin rekabet gücünü olumsuz etkilemektedir. Bununla birlikte gümrük idaresinin tahsil ettiği ücretler olmamasına rağmen "gümrük ücretleri", "gümrükleme giderleri" şeklinde sanki gümrük idaresinin tahsil ettiği ödeme şekilde yanlış algı da Türkiye'nin skorunu olumsuz etkilediği düşünülmektedir[42].

[41] Stephen Hollaway, "Measuring the effectiveness of border management: designig KPIs for outcomes", *World Customs Journal*, C.4, S.2, 2010, s.41.

[42] Remzi Akçin, "Gümrük İmajını Olumsuz Etkileyen Bazı Örnekler ve Çözüm Yolları", *Gümrük ve Ticaret Dünyası Dergisi*, S.103, 2019/4, s.43-45.

C. DIŞ TİCARETE İLİŞKİN DÜZENLEMELER

Dünya ekonomisi tarihi incelendiğinde 16. yy. sonu 17.yy. başlarında dış ticaret kuralları, günümüzdeki şekliyle uygulanmamaktaydı. Avrupa'da 17.yy. da finans, ticaret, tarım, sanayi alanlarında yaşanan gelişmeler ekonomi bilimini bağımsız hale getirmiş ve akabinde siyasi, ekonomik ve uluslararası bağlamdaki gelişmeler ile ekonomi bilimi ile yakından ilişkili dış ticaret disiplinin gelişimi hız kazanmıştır. Ancak zaman içerisinde ülkelerin ekonomik büyüme ve kalkınma hızlarını artırma, dünya piyasaları ile uyumu sağlama, kurallar ve standartlar çerçevesinde dış ticaret faaliyetlerini gerçekleştirme, dünya piyasalarında sürdürülebilir olma ve taraflar arasında ortaya çıkacak anlaşmazlıkların çözümünü garanti altına almak istemeleri gibi başlıca nedenler ülkeleri uluslararası düzenlemelerin tarafı olmaya yöneltmiştir.

Dış ticaret alanının tek bir teoriye dayandırılarak açıklamasının mümkün değildir. Dönemler itibariyle farklı teoriler geliştirilse de özellikle bu alandaki çalışmalar Adam Smith'in "Wealth of Nations" ve David Ricardo'nun "On the Principles of Political Economy and Taxation" eserlerine ilişkin kuramlara dayandırılmaktadır. Zira küresel ticaret sistemlerinin gelişimlerine dış ticaret teorileri dayanak oluşturmaktadır. Klasik ve modern dış ticaret teorilerinin varsayımlarının analizleri bu hususu desteklemektedir. Öte yandan dış ticaret kuramlarının farklı başlıklardan oluşsa da yıllardır cevap aranan soruların benzerlik gösterdiği ifade edilebilir. Bu bağlamda dış ticaret teorileri; ülkelerin ticaret yapma nedenlerini, ticaretin kayıp ve kazançlarını, kazanç paylaşımının nasıl gerçekleşeceğini, dış ticarete konu olacak mal ve hizmetlerin belirlenmesindeki esas kriterleri ortaya koymaktadır. Bu bağlamda dış ticaret teorilerini genek hatlarıyla dış ticarete ilişkin düzenlemelere geçmeden açıklamakta fayda görülmektedir.

Küresel ticaretin gelişimini, uluslararası iktisadın bilimsel zemine bürünmesine öncülük eden merkantilizm ve fizyokrasi akımlarına dayandırmak mümkündür. 1500-1750'li yıllar arasında gelişimini sürdüren yaklaşık üç asır boyunca devlet politikalarını açıklayan en eski dış ticaret teorisi merkantilizmdir. Merkantilist politikalar, ülkenin ekonomik zenginliğinin ölçütünü ülkenin değerli maden miktarına, güçlü devlet hazinesine bağlı olduğunu savunmuşlardır. Bir ülkenin ödemeler dengesinin fazla vermesini de ülkedeki değerli maden stokunun arttırılması ile açıklamışlardır. Hammadde-mamul ithali ihracını ise şu şekilde izah

etmişlerdir: Eğer bir ülke hammadde ithalatını özendirir ve bunu işleyip mamul olarak ihraç ederse ülke dışına daha az altın çıkacak, mamul ihracı ile ülkeye daha fazla altın girişi olacağında dış ticarette fazlalık elde edilecektir. Ülkede mevcut maden stoklarının sınırlı olması durumunda, maden rezervlerinin artırılmasının kolay olmaması nedeniyle de diğer ülkelerden kuvvet kullanarak ya da ihracat fazlalığı oluşturularak söz konusu maden miktarının artacağını savunmuşlardır. Bununla birlikte değerli maden stoklarının artması ülkenin ekonomik ve siyasi gücünü de temsil edeceğinden dış ödeme fazlasının oluşturulması için devlet müdahalesinin gerekliliği görüşünü savunmuşlardır. Merkantilistler, özellikle gümrük politikalarının sıkı şekilde uygulanarak yani ithal mallara yüksek oranlı vergiler uygulanması ile sağlanacağını ifade etmişlerdir. Merkantilizme tepki olarak Fransa'da 18.yüzyılda Quesnay, Mirabeau, Mercier de la Rivieve, Le Trosne, Dupont de Nemours öncülüğünde geliştirilen fizyokrasi görüşü savunucuları, bir ulusun zenginliğinin "üretim" ile üretimin de toprak ile sağlanacağını ileri sürmüşlerdir. Quesnay, "Tableau Economique" adlı eserinde tarımın ülke zenginliğindeki önemine değinmiştir. Ekonomik olayların doğal düzene bağlı olarak geliştiğine inanan fizyokratlar, merkantilistlerin aksine, dış ticareti geliştiren teorilerin savunucuları olmamıştır. Çünkü onlara göre dış ticaretin sürekli fazla vermesi görüşü savunulacak bir görüş değildir. Aksine, her değer karşılığında bir başka değer ile eşleşir ve alım satım faaliyetinin de bu bağlamda karşılıklı olacağına dayandırmışlardır.

Merkantilistlerin ülkedeki değerli maden artışı ile toplumun zenginliğe erişemeyeceği görüşüne ve aynı şekilde fizyokratların da bir milletin zenginliğinin kaynağının sadece tarım olacağı görüşlerine katılmayanlar Adam Smith öncülüğünde geliştirilen "mutlak üstünlükler teorisi"nin savunucusu olmuşlardır. Ulusların Zenginliği kitabında Smith'in, "*eğer dünyanın ekonomik pastası genişlemeye müsaitse bir ülkenin ekonomik yararını diğer ülkelerin zararına geliştirilmesi zorunlu değildir. Ticaret ile iş bölümüne gidilerek pasta büyütülebilir*" görüşü dış ticarette hala geçerliliği kabul edilen görüşler arasında yer almaktadır. Onlara göre, sanayi sektörü prodüktiftir. Sektörün emek ağırlıklı olması ve iş bölümünde uzmanlaşma gerektirmesi gibi nedenlerden dolayı dış ticarette iyi bir politika aracı olacağını vurgulamıştır. Merkantilistler gibi devlet müdahaleciliğini savunmamakta aksine devlet müdahaleciliğinin tekelciliğe neden olacağını devletin sınırlı alanlarda müdahalesinin gerekliliğinin altını çizmektedirler. Çünkü tekelci eğilim kaynakların etkin kullanımını engeller. Ayrıca bireyin kendisi için her zaman en yüksek fayda sağlama gayesi

içerisinde bulunacağı varsayımından hareketle tam rekabetin sağlanabilmesinde de devletin müdahalesini kabul etmemektedir. Zira, "*bir ülke bir malın üretiminde diğer malın üretimine göre daha etkin ve verimliyse, o malın üretiminde uzmanlaşmalı o mal uluslararası ticarete konu olmalıdır*" görüşü, A. Smith in mutlak üstünlük kuramını açıklayan temel görüştür. Serbest dış ticaretin savunucusu olan Smith, ülkelerin en iyi üretecekleri yani uzmanlaştıkları alanda üretim yapmalarının fayda sağlayacağını aksi durumun dünya üretiminde ticarete katılan ülkelerin de payını azaltacağını ifade eder. Eğer üretimde uzmanlaşma gerçekleştirilir ve en iyi üretimin yapıldığı alanlarda dünya üretimine katkı sağlanır ise tüm ülkeler netice olarak eş anlı kazanç sağlayacaktır. Özetle, yüksek maliyetle üretilen malların satın alınmaması daha düşük maliyetle üretilen malların üretiminde uzmanlaşmanın sağlanarak temin edilmesi gerekliliğini ortaya koyarak mutlak manada da "maliyet" açısından üstün olma durumuna vurgu yapmıştır. Nitekim Smith, dış ticaret ile kaynakların verimli alanlara yönelimin, sermayenin daha verimli alanlarda kullanımının, ülkelerin pazar sahalarını genişletebileceklerini, iş bölümünün önemine de atıfta bulunarak iş bölümünde uzmanlaşma ile emek verimliliğinin artacağı şeklinde ortaya koyduğu görüşler yıllar öncesinden günümüze hem yol gösterici nitelikte hem de dış ticaretin avantajları nelerdir sorusuna cevap niteliği taşımaktadır.

David Ricardo tarafından geliştirilen karşılaştırmalı üstünlükler kuramı ise, bir ülke herhangi bir malın üretiminde daha yüksek maliyetli olsa da ticaretin taraflara avantaj sağlayacağını yani dış ticaretin karşılıklı fayda prensibine dayandırılabileceğinin ilk kez bilimsel olarak ortaya koymuştur. "Ricardo princeples of Political Economy" kitabında Ricardo, Smith'ten farklı olarak bir ülkenin dış ticaret faaliyetinde bulunmasında bir malı diğer ülkeden ucuza üretmesinin önemli olmadığını vurgulamıştır. Bir ülke pahalı ürettiği malın üretiminde de uzmanlaşabilir. Ricardo, aslında doğa eğer bir millete mutlak üstünlük verecek kadar cömert değilse o ülke dış ticarette başarılı olamayacağı görüşünü farklı bir açıdan ele almıştır. Ve Ricardo kuramını, meşhur Portekiz şarabı ve İngiltere elbisesi örneği ile izah etmektedir. Kuram, Portekiz'in hem şarabı hem de elbiseyi İngiltere'den daha ucuza üretmesine dayanmaktadır. Fakat toprak ve iklim faktörleri Portekiz'in şarabı, pamuktan çok daha ucuza ve verimli şekilde üretilmesine uygundur. Dolayısıyla Portekiz şarap üretiminde İngiltere'ye göre karşılaştırmalı üstünlüğe sahiptir. Portekiz şarabı ve elbiseyi üretmek yerine şarap üretiminde uzmanlaşmalı, pamuğu da İngiltere'den ithal ederek kazancını artırmalıdır. Hem Smith hem Ricardo dış ticaret teorisi analizlerinde talep faktörünü ihmal ederek malların

üretimimdeki maliyet unsurlarına vurgu yaparak arz yönlü yaklaşım sergilemişlerdir. Nitekim karşılaştırmalı üstünlükler teorisinin maliyet farklılıklarının nedenlerini açıklayamaması Heckscher-Ohlin Teorisinin doğmasına neden olmuştur. Teori, ülkelerin faktör donatımlarının farklılığı neticesinde maliyet farklılıklarının olması varsayımı üzerine kurulmuştur. Ancak 19.yy. sonu 20.yy. başlarında, klasik dış ticaret teorilerine gelen eleştiriler dış ticaret teorilerini neo-klasik eksende düzenlemelere bırakmıştır. Emek gücü dışındaki diğer faktörler, ulaşım maliyetleri, teknolojik gelişmeler gibi üretim faktörler teorilerin esasını oluşturmuştur.

1. Küresel Ticaretin Gelişimi ve Buna Yön Veren Kurumlar

Dış ticareti açıklayan teorilere ilişkin açıklamalardan sonra küresel ticaretin tarihi gelişimini genel hatlarıyla açıklamak uygun olacaktır. Küresel ticaretin tarihi gelişimi Birinci Dünya Savaşı dönemi (1914-1918); Dünya Ekonomik Buhranı dönemi (1929-1933); İkinci Dünya Savaşı dönemi (1939-1945); Sosyalist Sistemlerin Ortaya Çıkışını kapsayan dönem (1917-1991) olmak üzere dört dönem ile açıklanabilir. Dünya ekonomisinde yapısal değişiklikler söz konusu dönemlerde yaşanan olumlu ve olumsuz gelişmeler neticesinde gerçekleştirilmiştir. Zira Dünya Savaşları Dönemi, 1914-1945 dönemi, olarak bilinen dönemde, bir yandan savaşların olumsuz sonuçları bir yandan da sanayi üretiminin artması dış ticarette yaşanan gelişmelerin doğrudan tetikleyicisi olmuştur. Zira dönemin sonlarına doğru da ekonomik entegrasyon oluşturma düşünceleri ağırlık kazanmıştır. 1929-1933 arası dönemde, küresel ticaretin olumsuz seyrine çözüm olarak 1944'te "IMF" (International Monetary Fon) ve "Dünya Bankası"' (World Bank)nın kurulmasıyla neticelenen "Bretton Woods Sistemi (BWS)" oluşturulmuştur. 1948 de ise GATT bağlamında alınan önlemlerle dış ticaret hem serbestleştirilmiş hem de küresel daralma önlenmeye çalışılmıştır. Bilhassa 1929 Buhranı sırasında uygulanan "*komşunu fakirleştir*" uygulamalarını sonlandırmak, uluslararası ticaret, para ve finans sistemini inşa etme amacı çerçevesinde BWS kurulmuştur. II. Dünya Savaşı sonrasında genel bağlamda uluslararası ekonomik ve finans sistemi temelleri BWS ile atılmıştır. Özellikle dış ticaret hacminin II. Dünya Savaşı yıllarında azalması ABD ve İngiltere öncülüğünde 1944 yılında New Hampshire'nin Bretton Wood Kasabasında düzenlenen toplantıda alınan kararlar süreci yeniden şekillendirmiştir. White Plan ve Keynes Plan şeklinde toplantıya sunulan iki karar neticesinde ayarlanabilir sabit kur

sistemine geçilmesi, IMF ve Dünya Bankası'nın faaliyete geçirilmesi önemli başlıklar arasında yer almıştır[43].

BWS, temelde parasal düzeni sabit kur sistemi üzerine kurma amacı taşımaktaydı. IMF ile para sisteminin işleyişini denetleme ve ödemeler dengesinde sorun yaşayan ülkelere kredi temin etme için kuruldu. Ancak, BWS ile hem ABD ve İngiltere ulusal hükümetleri ekonomi hedeflerine özgür şekilde ulaşabilme hem de sabit kur uygulamalarına dahil olunabilmesi mümkün olamadı. Özellikle iki savaş arası dönem de yaşanan siyasal, toplumsal, ekonomik sorunlar devletlerin hedeflerine ulaşabilmelerini zorlaştırdı[44].

IMF, uluslararası para sistemini istikrara kavuşturmaya hizmet etme, ödemeler dengesi sorunu olan ülkelere borç verme; Dünya Bankası ise, yoksulluğu azaltma, refahı artırmak için gelişmekte olan ülkelerle iş birliği içinde bulunma ve hatta gerektiği taktirde hükümetlere finansman anlamında teknik yardım sağlamaktadır[45]. IMF'nin ikiz kurumu olarak da kurulan Dünya Bankası faaliyetlerini Dünya Bankası grubu olarak bilinen "Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankası (UİKB)", "Uluslararası Finans Kurumu", "Uluslararası Kalkınma Birliği", "Çok Taraflı Yatırım Garanti Ajansı", "Uluslararası Yatırım Anlaşmazlıkları Çözüm Merkezi" olmak üzere beş kuruluş ile yürütmektedir[46].

Ayrıca küresel ticaretin ülkeler arasındaki gelişiminde pek çok uluslararası kuruluş ve düzenlemeler bulunmaktadır. Bunlar "BM Ticaret ve Kalkınma Konferansı (UNCTAD)", "BM Uluslararası Ticaret Hukuku Komisyonu (UNCITRAL)", "BM Endüstriyel Kalkınma Örgütü (UNIDO)", "Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması GATT (1947)", "Avrupa Birliği", "Ekonomik Kalkınma ve İş birliği Örgütü (OECD)" olarak sayılabilir. Çalışmamızın dış ticarete ilişkin uluslararası düzenlemeler başlığı altında küresel ticaretin işleyişine katkı sağlayan ve önemli roller üstlenen Dünya Ticaret Örgütü, Dünya Gümrük Örgütü, Milletlerarası Ticaret Odası gibi kuruluşlar ayrıntılı olarak ele alınacaktır[47].

---

43 Dikkaya, Üzümcü, a.g.e., s.8,124,214.

44 Gılpın, a.g.e., s.167-169.

45 World Bank History,https://www.worldbank.org/en/about/history/the-world-bank-group-and-the-imf (04.12.2021); S. Rıdvan Karluk, *Küreselleşen Dünyada Uluslararası Kuruluşlar*, İstanbul: Beta Yayınevi, 2007, s.354.

46 World Bank,https://www.worldbank.org/en/about (21.10.2021); Dikkaya, Üzümcü, a.g.e., s.249; Karluk, *Küreselleşen Dünyada Uluslararası Kuruluşlar*, s.397.

47 Balcı, Göcen, *"Uluslararası Ticaret ve üretimin Tarihsel Gelişimi ve Bu Bağlamda Türkiye'nin Politik Ekonomi Analizi",* s.188.

2. Dış Ticarete İlişkin Uluslararası Düzenlemeler

Yirminci yüzyılın sonlarında küreselleşme olgusunun ticari ilişkiler, uygulamalar ve politikalara yansımaları devletler arasında ekonomik iş birliklerini artırarak ile ticaretin serbestleştirilmesine yönelik uluslararası ve bölgesel girişimleri ön plana çıkarmıştır. Ancak ülkelerin ticaretin serbestleştirilmesine yönelik girişimleri ve uluslararası pazarlarda rekabet edilebilir ve sürdürülebilir politikalar izleyebilmelerini sağlamak amacıyla da kurallar geliştirilmiştir. Bu bağlamda, stratejik yapılanmalar ortaya çıkarak uluslararası ticaretin evrensel ve bölgesel olmak üzere iki yönlü küreselleştiği görülmektedir. Uluslararası küreselleşmenin başlangıcını "Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Anlaşması (GATT 1947)" oluştururken GATT' ın Dünya Ticaret Örgütü ile oluşan yeni kurumsal yapılanması da bu sürece eklenebilir. Bölgesel küreselleşme ise, ülkelerin kendi aralarında iş birlikleri ile çeşitli iktisadi-ekonomi entegrasyonlar oluşturmalarıdır[48].

Ülkeler, pazar imkanlarını genişletmeyi ve yeni pazarlar bulmayı çeşitli ekonomik birleşmeler aracılığı ile daha kolay erişebilmektedirler. Zira son birkaç yüzyılda uluslararası ekonomik ilişkilerin artmasına bağlı olarak bölgesel ekonomik iş birlikleri artmış, konu "küresel bir fenomen" haline gelmiştir[49].

"Ekonomik entegrasyon (bütünleşme)" ve "ekonomik iş birliği" kavramları literatürde sıklıkla birbirlerini yerine kullanılan kavramlardır. Bu iki kavram arasında niteliksel bir farklılığın bulunmadığı çıkarımı yapılabilir. Çünkü her iki kavram da temelde ülkeler arasındaki farklı politikaları azaltmaya yönelik girişimlerdir. Genel çerçevede ekonomik entegrasyon, iş bölümüne dayanan, malların-hizmetlerin-üretim faktörlerinin serbest dolaşımına imkân sağlayan ve söz konusu mal veya hizmette serbest dolaşımın söz konusu olduğu, malın ya da hizmetin gideceği ülkeye göre ayrıcalıklı uygulamaların kabul edilmediği bir kavramdır. Ülke sınırları içinde gerçekleşirse "ulusal bütünleşme"; farklı ülkelerin bir bölge içinde bir araya gelmeleri şeklinde gerçekleşirse "uluslararası ekonomik bütünleşme"; farklı bölgesel grupların birleşerek tek bir ekonomik ve politik dönüşümü

---

48 Nurdan Aslan, Uluslararası Ticaret Teorileri ve Politikaları Ders Notları, Umuttepe Yayınları, İstanbul, 2020, s.160-161; Binhan Oğuz, *Uluslararası Ticarette Korumacılığın Kaldırılmasının İç ve Dış Piyasalarda Türkiye Ekonomisine Muhtemel Etkileri*, İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 2004-46, 2004, s.13;25.; Hüseyin Pazarcı, *Uluslararası Hukuk*, Ankara: Turhan Kitapevi, 2020, s.346-349.

49 Eduard Marinov, "Economic Integration Theoriesand the Developing Countries", *Infusing Researchand Knowledge in South-East Europe*, (Ed. R. Dautov, P. Gkasis, A. Karamanos, T. Lagkas, A. Prodromidou, A. Ypsilanti) 2014, s.164.

oluşturmaları şeklinde olması durumunda ise "dünya bütünleşmesi" olarak tanımlanabilir. Her iki kavramın farklılıkları da bulunmaktadır. Ekonomik entegrasyon, ekonomik yapıları büyük ölçüde değiştirip yeni yapılar oluşturmayı amaçlarken ekonomi iş birliğinin bu yönlü amacı yoktur. Ekonomik entegrasyon ekonomik ve sosyal olarak birbirine benzer ülkeler arasında yaygın şekilde oluşturulurken ekonomik iş birliklerinde söz konusu amaçları taşımamaktadır. Ekonomik entegrasyon ile uluslar üstü yapılanmaya gidilirken ekonomik iş birliği mevcut ulusal yapıyı aynen korumaktadır. Bu bağlamda ekonomist Bela Balassa, günümüzde de kabul gören ekonomik bütünleşme teorisi ile serbestleşmeyi derecelendirerek en düşük dereceden en yüksek dereceye doğru; "*serbest ticaret anlaşması", "gümrük birliği", "ortak pazar", "ekonomik birlik" ve "tam ekonomik birlik"* olarak beş başlıkta sınıflandırmıştır[50].

Ülkelerin kendi aralarında tarife ve kotaları kaldırıp ticareti serbestleştirmek ve üçüncü ülkelere karşı her üyenin kendi belirlediği tarife oranlarının uygulanabilmesi "serbest ticaret alanları(*Avrupa Serbest Ticaret Bölgesi-EFTA ve Kuzey Amerika Serbest Ticaret Bölgesi-NAFTA*)"; Ülkelerin kendi aralarında ticareti tamamen serbestleştirmeleri ve üçüncü ülkelere karşı ortak gümrük tarifesi uygulamaları "gümrük birliği(*Alman Gümrük Birliği-Zollverein[51], Avrupa Birliği Gümrük Birliği*)" ; Ülkeler arasında gümrük birliğinin geçerli olmasının yanı sıra bir ileri aşaması olarak da tanımlanan, üretim faktörlerinin özellikle emek ve sermayenin de serbest dolaşım hakkının verilmesini ve bazı alanlarda (tarım, ticaret vb.) ortak politikalar oluşturulmasını "ortak pazar"; İktisadi entegrasyon türleri arasında en ileri aşama olan "ekonomik birlik" ise parasal, mali, sosyal ve siyasal politikaların birleştirilerek kararların üst bir otorite ile alınması olarak tanımlanabilir[52].

Genel olarak, ülkelerin tek veya iki taraflı olarak belirledikleri mallar üzerinde gümrük tarifelerinin düşürmeleri "tercihli ticaret anlaşmaları" ile açıklanır. Tercihli ticaret anlaşmaları, bölgesel bütünleşme olarak da değerlendirilebilir[53]. Öte yandan bölgeselleşme

---

[50] Elif Uçkan Dağdemir, *Çok Taraflı Ticaret Sistemi Çerçevesinde Ekonomik Entegrasyon Teorisi Geleneksel Yaklaşımdan Yeni Yaklaşımlara,* Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2016, s.53; Bela Balassa, "TheTheory of Economic Integration: An Introduction", s.125-127; Balkır, a.g.e., s.29-30.

[51] Dağdemir, a.g.e., s.62.

[52] Aslan, *Uluslararası Ticaret Teorileri ve Politikaları Ders Notları*., s.167-168; Dikkaya, Üzümcü, a.g.e, s. 130.

[53] Meltem Sarıbeyoğlu, *Uluslararası Ekonomi Hukuku Açısından Dünya Ticaret Örgütü Gümrük Birliği ve Türkiye*, İstanbul: Türkmen Kitapevi, 2010, s.194; Husted, Melvin, a.g.e, s. 194; Ulaş Candaş, "Çok Taraflılık mı İki Taraflılık mı? Tercihli Ticaret Anlaşmalarının Uluslararası Ticaret Sistemiyle İlişkisine Dair Değerlendirme", *Uluslararası Hukuk ve Politika* C.6, S.22, 2010, s.56.

türlerinden en yaygın olanları serbest ticaret bölgeleri ve gümrük birlikleri GATT anlaşmasında düzenlenmesi nedeniyle yaygın şekilde kullanılır[54]. Son yıllarda ülkelerin bölgesel entegrasyonlara ilgileri de artmıştır. Ülkeler, diğer ülke pazarlarına erişme, gümrük duvarları engellerini takılmak istememe, siyasi ve iktisadi entegrasyonlar ile ihtiyaçlarına daha hızlı cevap bulabilme, ekonomik güvence sağlama gibi çeşitli nedenlerden dolayı da tercihli ticaret anlaşmalarını tercih etmektedirler. Tercihli ticaret anlaşmalarında güçlü devletler zayıf devletleri etkisi altında almaları genelde devletlerin tarafsız hareket edememelerine neden olmaktadır. Dolayısıyla her ne kadar devlet-devlet ilişkisi şeklinde taraf eşitliği prensibi ile hareket edildiği görülse de ekonomik gücü olan devletlerin ticari ilişkilerde daha kazançlı olduğu söylenebilir[55].

Özet olarak dış ticarete ilişkin uluslararası düzenlemeler, uluslararası ticarete ilişkin politikalar 1944 yılından 1994'e kadar GATT ile yönetilmiştir. 1994 yılından itibaren de GATT' ın devamı niteliğinde kurumsal bir yapı olan Dünya Ticaret Örgütü ile sürdürülmektedir[56]. Zira ülkemiz açısından da dış ticarete ilişkin uluslararası düzenlemelerin hukuki düzenlemelerinde Ticari Hakların Korunması Hakkındaki Karar'ın 2.maddesinde "*Dünya Ticaret Örgütü ile getirilen ve Dünya Ticaret Örgütü Anlaşmasının Türkiye'nin taraf olduğunu sözleşmenin eklerinde yer alan kuralları ve yanı sıra Türkiye'nin taraf olduğunu ve ticarette uygulanabilir anlaşmalar hükümleri"* önem taşımaktadır. Ülkemizin de DTÖ'ye ve pek çok uluslararası kuruluşlara üyeliğinin yanı sıra ikili anlaşmaları da bulunmaktadır.

a. Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması İlkeleri

1929 dönemi sonrasında devlet politikaları değişikliklere uğramış ve uluslararası politikaların da yön değiştirmesine neden olmuştur. Ülkeler, konjonktürlerine göre zaman zaman serbest ticareti geliştirmeye yönelik politikalara ağırlık verseler de korumacı politikaları uygulamaktan da vazgeçememişlerdir. I. Dünya Savaşından sonra ticaretin serbestleştirilmesi uluslararası hukuk ekseninde konuların işlenmesi gerekliliğini ortaya koymuştur. Ancak uygulamada karşılaşılan sorunlar ve ortaya çıkan sonuçlar karşılaştırmalı üstünlükler teorisine ve diğer modellere benzememekle birlikte serbest ticaret kurallarının da işlemediğini ortaya çıkarmıştır.1929-1933 arası dönemlerinde özellikle liberalleşme

---

54 Dikkaya, Üzümcü, a.g.e., s. 128.

55 Pınar Yardımcı, *Uluslararası Ekonomik Kuruluşlar*, Ankara: Detay Yayıncılık, 2014, s.13-15; Balkır, a.g.e., s.106. Candaş, a.g.m., s.57-59; Husted, Melvin, *Uluslararası İktisat,* s.197-198;206.

56 Krugman, Obstfeld, a.g.e., s.7.

politikalarına hız kazandıran ülkeler bu süreçte İkinci Dünya Savaşı'nın patlak vermesi ile yeni bir arayışa girmişlerdir. 30 Ekim 1947' de "Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması İlkeleri (GATT)" nin yürürlüğe girmesi tam olarak bu dönemde gerçekleşmiştir. Ancak olayların planlanandan farklı gelişmesi nedeniyle özellikle Havana Şartı'nın yani Uluslararası Ticaret Örgütü'nün kurulmasına ilişkin düzenlemenin ABD başkanı tarafından Aralık 1950'de onay için Kongre'ye sunmama kararının ardından örgütün kurulamaması GATT' ın uzun yıllar uygulanmasına neden olmuştur[57]. Örgütün tüzüğünün bile hazırlanmasına rağmen ABD Kongresi tarafından onaylanmaması örgütün hayata geçirilememesine neden olmuştur. ITO kurulması konusunda ABD ve İngiltere başta olmak üzere diğer müttefik devletlerin mamul mallar üzerindeki gümrük vergilerinin düşürülmesi konusunda güçlü taahhütlerde bulunmaları ITO'nun kurulmadan sonlandırılmasının bir diğer nedenidir. Diğer taraftan ABD'nin kurumsal bir yapı altında dış ticaret politikalarında korumacı politikalar sergilemek isteme fikri de ağır basınca diğer ülkeler de bu durumdan etkilenmiş ve ITO'nun kuruluşu ertelemiştir. Öte yandan "IMF", "Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankası" ve "Uluslararası Ticaret Örgütü" ekonomik düzenini sağlamak amacıyla kurulan üç önemli örgüttür. Uluslararası Ticaret Örgütü'nün kurulması hususunda müzakerelerin devam ettiği dönemde, 23 Ekim 1947 de, geçici olarak uygulanması planlanan Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması (GATT) imzalanmıştır. Yirmi üç ülkenin bir araya gelerek imzaladığı ve sonradan uluslararası ticareti düzenleyen ilkeleri ile birçok ülkenin de taraf olduğu çok taraflı sözleşme olan GATT' a Türkiye'de 1953 yılında taraf olmuştur[58].

GATT, dış ticaretin serbestleştirilmesi esası çerçevesinde tarife dışı engellerin kaldırılması, gümrük tarifelerinin düşürülmesi ve üretimin, uluslararası ticaretin geliştirilmesi, istikrarlı

---

[57] S.P. Shukla, "From GATT to WTO and Beyond", *UNU World Institutefor Development EconomicsResearch* WorkingPapers No.195, Ugust, 2000, s.1-2.

[58] https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi_mevzuat/gatt95.pdf (15.06.2021);Çınar Özen vd., *Uluslararası Örgütler*, (Ed. Çınar Özen, Özgür Tonus), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayın No:2438, 2017, s.150-151; Tuğrul Arat, Rifat Erten, "DTÖ Hukuku ve Türkiye'ye Etkileri", *Dünya Ticaret Örgütü Doha Turu Çok Taraflı Ticaret Müzakereleri ve Türkiye*, (Ed. M.Sait Akman, Şahin Yaman): TEPAV, Aralık, 2008, s.355-356; Steve Suranovic, *International Trade:TheoryandPoliciy*: George Washington University, 2010, s..28-30; Telli, a.g.e., s.67-68;T.C. Ticaret Bakanlığı,www.ticaret.gov.tr;https://ticaret.gov.tr/dis-iliskiler/cok-tarafli-ve-bolgesel-iliskiler/cok-tarafli-iliskiler/dunya-ticaret-orgutu-dto (14.07.2021).

büyüme ve kaynakların tam kullanımını sağlama gibi temel amaçlar ile dünya ekonomisine yön vermek amacıyla kurulmuştur[59].

GATT, çerçeve anlaşma özelliğini taşımasına rağmen ikili ve çok taraflı müzakereler neticesinde uzun yıllar uygulamaya devam eden bir düzenlemedir[60].1947-1995 dönemleri arasında Cenevre, Annecy, Torquay, Cenevre, Dillon, Kennedy, Tokyo ve Urugay Müzakeleri olmak üzere toplam sekiz adet konferans ve görüşme gerçekleştirilmiştir. Yapılan görüşmeler neticesinde GATT'ın kapsamı sürekli genişletilmiştir.[61]Ayrıca GATT' ın tüzel kişiliğinin olmaması, hukuki yapısındaki belirsizlikler geçici nitelikte kurulması akit tarafların sistemin işleyişine ilişkin yaşadıkları sorunlar neticesinde Urugay Turunda, Dünya Ticaret Örgütü'nün kurulması gündeme gelmiştir. Örgütün kurulması ile de aksaklıkların kurumsal bir yapı ile sonlandırılması ve özellikle de tarafların aralarında ortaya çıkan uyuşmazlıkların etkili şekilde çözümlenmesi gibi hususlar açıklığa kavuşturulmuştur[62].

Anlaşma metni, dört bölüm otuz sekiz maddeden oluşmaktadır. Birinci Bölüm taraf ülkelerin zorunlu yükümlülüklerini, İkinci Bölüm taraf ülkeler arasında adil ticaretin sağlanmasına yönelik kuralları, Üçüncü Bölüm GATT istisnalarının işleyişini, Dördüncü bölüm ise ticaret ve kalkınma ilişkisini ortak eylem ve taahhütler çerçevesinde düzenleyen hükümleri düzenlemektedir [63].

GATT 1. Maddesi[64] mal ticaretinin anlaşmaya taraf ülkeler arasında ne şekilde gerçekleştirileceğini ortaya koyan temel düzenlemedir. Madde çerçevesinde GATT "e*n çok*

---

[59] Nil Karaca, "GATT'tan Dünya Ticaret Örgütü'ne",https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/gatt.pdf (05.07.2021).

[60] Arat, Erten, *"DTÖ Hukuku ve Türkiye'ye Etkileri"*, s.358.

[61] Özen vd., *Uluslararası Örgütler*, s.150-152.

[62] Arat, Erten, *"DTÖ Hukuku ve Türkiye'ye Etkileri"*,s.360; Telli, a.g.e., s.69.

[63] Semiha Aytemiz, *Küreselleşme Sürecinde Endüstri Yapısındaki Değişim ve Dış Ticaret*: Çanakkale Paradigma Akademi, 2021, s.28; TheText of The General Agreements On TarıffsandTrade 1996, https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/gatt47.pdf (12.06.2021).

[64] GATT madde 1*"Gümrük vergileri ve uygulanan her türlü harçlar ile ilgili olarak ithalat veya ihracatla ilgili veya bunlarla bağlantılı olarak veya ithalat veya ihracat için ve bu tür vergi ve harçların alınma yöntemi ve ithalat ve ihracatla ilgili tüm kural ve formalitelere ilişkin olarak GATT III 2. ve 4. paragraflarda belirtilen tüm hususlarla da ilgili olarak uluslararası ödemeler transferine göre, herhangi bir sözleşme tarafının başka bir ülke menşeli veya başka bir ülkeye yönelik herhangi bir ürüne sağladığı avantaj, ayrıcalık veya bağışıklık, diğer tüm sözleşme taraflarının bölgelerinde bulunan veya bu bölgelere yönelik benzer ürüne derhal ve koşulsuz olarak tanınacaktır".* Text of The General Agreement On TariffsandTrade (GATT) Genava, July, 1986; Arat, Erten, *"DTÖ Hukuku ve Türkiye'ye Etkileri"*, s.381-382.

kayrılan ülke kuralı", "ulusal muamele kuralı", "gümrük vergilerinin indirilerek konsolide edilmesi", "tarifeler yoluyla koruma" ilkeleri ile işleyişini gerçekleştirmektedir.

GATT temel ilkesi "ayrım gözetmeme" ilkesidir. Mallara ayrım gözetilmeden muamele edilmesini ifade eden ilke "*en çok kayrılan ülke*" ve "*ulusal muamele*" alt ilkeleri ile uygulanır. "*En çok kayrılan ülke (Most Favored Nation, MFN) ilkesi",* ülkelerin ticaret yaptıkları ülkelerden herhangi birini diğerine kıyasla kayırmalarına müsaade etmelerine ve ayırım yapmalarını-, lehte muameleleri, ayrıcalıkları, avantajları yasaklamaktadır. İlke, aynı zamanda GATT' a üye devletlerin iki veya daha fazla devlet arasında kabul ettikleri ayrıcalıklardan pay almalarını özendirmektedir[65]. Ancak MFN, GATT' ın en çok anlaşmazlık yaratan ve taraf ülkeler arasında en fazla suiistimal edilen ilkesidir[66]. "*Ulusal eşit muamele* (*National Treatment NT*) *ilkesi*" ise, ülkelerin ithal ve yerli üretim ürünler arasında ayırımcılık yapılmasını yasaklamaktadır[67]. Ülkelerin ulusal hukuki düzenlemelerini ve politikalarını ortadan kaldırır[68]. En çok gözetilen ulus kaydı farklı milletlere eşit şekilde muamele yapılmasını açıklarken ulusal eşit muamele yükümlülüğü ise, ithal edilen malların, gümrük vergileri ve sınır girişi işlemlerinin tamamlamalarından sonra, yerli mallardan daha kötü bir muameleye tabi tutulmamasını açıklar[69]. Bununla birlikte ayrım gözetmeme ilkesi hukukun genel ilkesi niteliğini taşırken en çok gözetilen ulus kaydı ilkesinin bir anlaşma hükmüne bağlı olarak taraflarca ileri sürülebilmektedir[70]."*Gümrük vergilerinin indirilerek konsolide edilmesi ilkesi*" ise, her ülkenin taviz listesinde bağlı oranlar olarak adlandırılan oranların üzerinde tarife uygulamamalarını ifade etmektedir. Ülkeler aralarında müzakere etmeksizin tek taraflı olarak oranlarında değişikliğe gitmeleri kabul edilmemektedir[71]. Konsolide edilme ilkesini de kapsamına alan tarifeler yoluyla koruma ilkesi de ticarette şeffaflığın sağlanmasını sadece tarifeler yoluyla yapılmasını tarifeler dışında korumacılığın kabul edilmeyeceğini açıklamaktadır[72].

---

65 Suranovic, a.g.e., s.30-31; Telli, a.g.e., s.76; 92.
66 Hüseyin Pazarcı, *Uluslararası Hukuk Dersleri 1.Kitap,* Ankara: Turhan Kitapevi,2021, s.184-186.
67 Dünya Ticaret Örgütü,https://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/fact2_e.htm (15.09.2021).
68 Alper Utaş, *Dünya Ticaret Örgütü Kuralları Açısından Uluslararası Ticaret Engelleri ve İhlalleri*, İstanbul: Onikilevha Yayıncılık,2019, s.27-28;
69 Sarıbeyoğlu, a.g.e, s.67-68.
70 Pazarcı, *Uluslararası Hukuk Dersleri 1.Kitap,* s.186-187.
71 Yarbaşı, Gürtan, a.g.e., s.24-25.
72 DTÖ İlkeleri; Gelir İdaresi Başkanlığı GATT Bilgilendirme Rehberi 2009, s.5.

Dünyanın hemen her bölgesinden ülkelerin yer aldığı GATT, ticaretin çok taraflı şekilde ve hukuki bir düzenleme niteliğine sahip alanındaki tek model düzenlemedir[73]. Ancak yapının zaman içerisinde eksikliklerinin ortaya çıkması üye sayısının artması ile işleyiş yerini kurumsal bir örgüt olan Dünya Ticaret Örgütü'ne bırakmıştır.

b. Dünya Ticaret Örgütü Düzenlemeleri

II. Dünya Savaşı'ndan sonra ülkelerin uluslararası ticaretin önündeki engelleri kaldırmaya yönelik girişimlerde bulunmaları ile hükümetler bu konuya yeni boyutlar kazandırma iradelerini ortaya koymuşlardır. 1990'lı yılların ilk yarısında dikkat çeken serbest ticaret anlaşmalardan biri ABD, Kanada ve Meksika arasında 1993 yılında yürürlüğe giren "Kuzey Amerika Serbest Ticaret Anlaşması (NAFTA)" diğeri de "Dünya Ticaret Örgütü tarafından yürürlüğe giren Uruguay Görüşmeleri Anlaşması" dır[74].

GATT ile ortak amaca sahip olan DTÖ, Dünya Ticaret Örgütü Kuruluş Anlaşması ve EK' inde yer alan anlaşmalarla ticaretin üye ülkeler tarafından nasıl ve hangi ilkelerle sürdürüleceğini ortaya koymaktadır. Ülkeler arasında ekonomik ve ticari ilişkileri sürdürülebilir kılmak, kaynak kullanımının etkinliğini sağlamak ve gelişmekte olan ülkelerin dünya ticaretinde adil kaynak bölüşümünü sağlayarak ayırımcı muameleleri ve ticaretin önündeki her türlü engeli ortadan kaldırmak amacıyla Dünya Ticareti Örgütü Kuruluş Anlaşması ülkeler arasında akdedilmiştir[75]. DTÖ ülkeleri uluslararası bağlamda söz konusu hükümlere bağlı kılarken ulusal mevzuatlarını egemenlik yetkileri çerçevesinde ülkelerin egemenlik alanlarına bırakmaktadır. Çünkü her ülkenin kural koyan otoritesi, ulusal hükümetidir. Ancak ülkeler, akdettikleri anlaşmalar ile uluslararası düzenlemelerin tarafı olmaktadır[76].

Örgüt, günümüzde uluslararası ticaretin kurallarını belirleyen dünya ülkelerinin büyük kısmı tarafından akdedilen, anlaşmaların uygulanması, yorumlanması ve uygulanmasından doğan anlaşmazlıkların çözümlenmesine yönelik kurumsal bir çerçevenin sahibidir. DTÖ'nün GATT devamı niteliğinde olması sebebiyle benzer temel ilkeleri taşımakla birlikte

---

73 Telli, a.g.e., s.72.
74 Krugman, Obstfeld, a.g.e., s.5-6.
75 Dünya Ticaret Örgütü Kuruluş Anlaşması Türkçe Metni, 95/6525 sayılı Karar, RG. 25.02.1995/22213 Mükerrer.
76 Suranovic, a.g.e., s.47-48.

uluslararası ticaretin geliştirilmesi, sürdürülebilir kılınması ve ülkelerin kalkınma politikalarının teşvik edilmesi gibi amaçlarla misyonunu genişletmiştir[77].

DTÖ, uluslararası ticaretin işleyişini küresel rekabet ekseninde üye ülkeler tarafından müzakere edilerek kurallara bağlanan diğer bir ifadeyle hukuki bağlamda en güçlü dünya ülkelerince bile kabul edilen hatta kendine has yargı sistemi ve hakem sistemi ile faaliyet gösteren ulus üstü kurumdur[78]. Örgütün görevlerini ifa edebilmesi üye ülkelerin kendisine tanınan imtiyaz ve ayrıcalıkları yerine getirmesi ile mümkündür[79]. Nitekim, DTÖ Kurucu Anlaşması'nın Ek1, Ek 2 ve Ek 3 şeklinde düzenlenen metinleri anlaşmanın tamamlayıcı hukuki metinleridir. Ek 4 ise, Çoklu Ticaret Anlaşması ile tüm DTÖ üyeleri için değil sadece bu anlaşmayı kabul eden ülkelere yükümlülük tanımaktadır. DTÖ anlaşmaları, uluslararası ticaretin *yasal hukuki kaynağını* oluşturmaktadır. Bunlar hükümetleri ticaret politikalarını belirlenen sınırlar içinde tutmak için bağlayıcı nitelikte sözleşmelerdir. Hükümetler tarafından müzakere edilmesine ve imzalanmasına rağmen, amaç mal ve hizmet üreticilerine, ihracatçılara ve ithalatçılara işlerini yürütmelerini ve ülkelerin ekonomik kalkınma ve refah politikalarını mümkün olduğunca ticaretin kurallara bağlanarak yürütmelerini sağlamaktır[80].

GATT temel ilkelerin yanı sıra saydamlık ilkesi, vergisel önlemlerin gerekçeleri ve amaçları, ihraç ürünlerine çeşitli sübvansiyonların verilmesi durumunda, bu teşviklerin maliyetleri ve vergi harcamalarının hesabının açıklanabilir olmasını, tarafların ticarette uyguladıkları kural ve düzenlemeleri diğer taraflara bildirilmesini, müzakerelerin açık olmasını DTÖ'ne bildirimlerin yapılması gerekliliğini ifade eder. "Tarife uygulamaları" saydamlık ilkesinin en belirgin örneğidir. Ayrıca DTÖ Anlaşması Ticaret Politikasının Gözden Geçirme Mekanizmasını oluşturan 3 nolu eki uyarınca da üye ülkelerin taahhütlerinin ve uygulamaların incelenmesi ve rapor halinde yayınlanması da saydamlık ilkesi gereğidir. Rekabeti adil kılma ilkesi, DTÖ"nün temel ilkeleri arasında yer almaktadır. Ayrımcılık

---

77 DTÖ Kuruluş Anlaşması m.III,https://www.wto.org/english/thewto_e/thewto_e.htm (15.09.2021).

78 İlyas Doğan, *Devletler Hukuku*, Ankara, 4.b.: Astana Yayınları, 2020, s.386; Aslı Yüksel Mermod, "Dünya Ticaret Örgütü'nün Dünya İktisat Düzeni ve Türkiye'de Tekstil Sektörü Açısından Bir İnceleme", *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, Y.2010, C. XXIX, S.II, s.343; Ball, vd., a.g.e., s.105-106.

79 Pazarcı, *Uluslararası Hukuk*, s.353; DTÖ Kurucu Anlaşması VIII.maddesi.

80 What is the World Organization? (15.09.2021). GATT, genel olarak ülkelerle yapılan görüşmeler ile yürütülmesi GATT'ın açılımının "General Agremement to Talk and Talk" olarak kısaltılmasına neden olmuştur. Suranovic, a.g.e., s.18-19; Jacob Vıner, *Gümrük Birliği Meselesi*, (Ed. PaulOslington, Çev.Cüneyd Yasin Aydınbaş), 1.b., İstanbul: Cinius Yayınları, 2019, s.19,26,27.

yapmama ilkesi de adil ticaret koşullarını sağlar. Ayrıca uygulamada sıklıkla karşı karşıya kalınan damping ve sübvansiyon uygulamaları da aynı şekilde adil olmayan uygulamalardır[81]. Bu bağlamda DTÖ'nün dış ticarete yön gösteren temel ilkeleri Tablo 6'da yer almaktadır.

Tablo 6. Dünya Ticaret Örgütü'nün Dış Ticarete Yön Gösteren Temel İlkeleri

En Çok Kayrılan Ülke İlkesi; İhracat ve ithalata ilişkin tarifeler vb. İle ilgili olarak, herhangi bir ülkenin ürünlerine tanınan en avantajlı muamelenin, diğer tüm üyelerin benzer ürünlerine derhal ve koşulsuz olarak uygulanması gerektiğini belirtir. Üye ülkelerin herhangi bir ülkeye tanıdığı ayrıcalık koşulsuz olarak tüm ülkelere uygulanmalıdır.
Ulusal Muamele İlkesi; İthalata uygulanan iç vergiler, iç kanunlar vb. İle ilgili olarak, benzer yerli ürünlere tanınandan daha az elverişli muamelenin diğer tüm üyelere tanınmasını gerektirir. Ayrıca Gümrük tarifeleri ve benzer ayrımcı uygulamalardan ziyade iç piyasadaki ayrımcı düzenlemeleri amaçlar.
Karşılıklılık İlkesi; Tarafların çıkarları denkliğine dayanan ilke, ticaretin serbestleştirilmesinde engellerin kaldırılmasını karşılıklı yarar esası ile açıklar.
Niceliksel Kısıtlamaların Yasaklanması İlkesi; Herhangi bir akit tarafça harçlar, vergiler veya diğer harçlar dışında hiçbir yasak veya kısıtlama konulmayacağını veya sürdürülmeyeceğini açıklamaktadır. Hatta genel olarak niceliksel kısıtlamaları yasaklamaktadır. Bu yasağın bir nedeni, nicel kısıtlamaların tarifeden daha koruyucu bir etkiye sahip olduğunun kabul edilmesinden ileri gelmektedir
Tarifelerin Kullanılması İlkesi; Gümrük vergilerinin uygulanmasını ticaret kontrolünün tek yöntemi olarak kabul etmekte ve tarife görüşmelerinde münferit kalemler için tarife oranlarını kademeli olarak düşürmeye çalışmaktadır.
Şeffaflık İlkesi; Gümrük tarifelerden yararlanılmasının yanı sıra, müzakerelerin açık yapılmasını ve sonuçların DTÖ ye bildirilmesini, mevzuat uygulamalarını yayımlanmasını, ticaret kurallarının açık-erişilebilir olmasını açıklamaktadır.
Kalkınmayı ve Ekonomik Reformu Teşvik Etme İlkesi; DTÖ üyelerinin dörtte üçü gelişmekte olan ve piyasa ekonomilerine geçiş yapan ülkelerdir. Bu ülkeler DTÖ nün mevcut Doha Kalkınma gündeminde aktif olarak yer almaktadır. Uruguay turunun sonunda kabul edilen bir karar, gelişmiş ülkelerin en az gelişmiş ülkelerden gelen mallara pazar erişimi sağladığını ve onlar için teknik yardımı artırdığını göstermektedir. Gelişmiş ülkeler, en az gelişmiş ülkelerden gelen birçok ürün için gümrüksüz ve kota içermeyen ithalatlara izin vermeye başlamıştır. Ancak tarım, anlaşma yapmak için zor bir alan olmaya devam etmektedir

Kaynak: Part II Overview of the WTO Agreements, 2011; Yardımcı, a.g.e., s.148-149; Donald A. Ball, J. Michael Geringer, Michael S. Minor, Jeanne M. Mcnet, International Business The Challenge of Global Competition, 12. Edıtıon, The McGraw-Hill Companies, 2013, s.10; Dağdemirr, a.g.e, s.44-45.

c. Milletlerarası Ticaret Odası Kuralları

Milletlerarası Ticaret Odası (MTO), ticaret, yatırım, finans ve uluslararası ilişkiler gibi konularda özel sektör temsilcilerinin bir araya gelerek oluşturdukları kuruluştur. Kurucuları

[81] Arat, Erten, *"DTÖ Hukuku ve Türkiye'ye Etkileri"*, s.376-377; https://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/fact2_e.htm (15.09.2021).

İngiltere, Belçika, Fransa, İtalya ve ABD'dir. MTO, korumacılık ile mücadele etme, malların, hizmetlerin, sermayenin ve teknolojinin uluslararası hareketliliğini artırma, ticaret dışında farklı konularda da politikalar geliştirerek iş dünyasına yardımcı olmaktadır. Sınırlar arasında ticareti kolaylaştırmak amacıyla kurallar belirleme, uluslararası ticarette ortaya çıkan anlaşmazlıkları çözümleme, gümrük ve sınır prosedürlerini destekleyici küresel zorlukları asgariye indirme gibi görevlere de sahip olan kuruluş mesleki ve ticari ilişkilerin yüksek standartlara ulaşmasını sağlayarak da dış ticarette tüm tarafların çıkarlarını koruma amacını taşımaktadır[82].

Yirminci yüzyılın başlarına kadar, uluslararası ticaret genel kabul görmüş örf ve adetlere göre yapılmaktaydı. Ancak örf ve adetlerin yazılı olmaması ve işleyişinin ülkelerce ve taraflarca farklı yorumlanması ticaretle ilgili sorunları artırmıştır. Ticari işlemlerin çeşitli norm ve kurallara bağlanmasında Milletlerarası Ticaret Odası düzenlemelerinin önemli katkıları bulunmaktadır. Zira ortak kodlar, standartlar ticari faaliyetlerin akışını yönetmede kolaylık sağlar[83]. Bu bağlamda uluslararası dış ticaret mevzuatına, Milletlerarası Ticaret Odası'nın yayınladığı broşürler ve ülkelerarasında akdedilen ikili ve çok taraflı anlaşmalar da dayanak oluşturmaktadır[84].

MTO faaliyetleri, Yönetim Kurulu, Dünya Konseyi, Başkanlık ve Genel Sekreter tarafından yürütülmektedir. Dünya Konseyi, MTO' nın en üst birimi olup MTO yönetiminin ana otoritesini oluşturmaktadır. Konsey, bankacılık, ticaret hukuku, rekabet, çevre, enerji, fikri mülkiyet hakları, pazarlama, vergilendirme, tahkim, yatırım, dijital ekonomi, gümrük ve ticareti kolaylaştırma komisyonlarından oluşmaktadır. Oda'ya üye ülkeler de milli komiteler aracılığıyla faaliyetlerini ülkelerinde sürdürmektedir. Özellikle dış ticaretin önündeki teknik engellerin kaldırılması hususunda da teknik komisyonların çalışmaları olmaktadır. Teknik komisyonlar, faaliyet konularına ilişkin uluslararası ticaret bağlamında doğacak sorunları, işleyişteki eksikleri giderme ve düzenleme konusunda standartlar geliştirmektedirler. Örneğin ülkelerin farklı mevzuatlara sahip olmalarından kaynaklı sorunlar, dış ticaretin

---

82 International Chamber of Commerce Resmi İnternet Sitesi, https://iccwbo.org/about-us/who-we-are/history/; https://iccwbo.org/constitution/#Preamble(10.11.2021); Melemen, a.g.e., s.65.

83 Nevzat Saygılıoğlu, Remzi Akçin, *Dış Ticaret ve Gümrük Teori-Mevzuat-Uygulama*, Ankara: Cem Web Ofset, 2015, s.45.

84 Celalettin Cantekin, *Dış Ticaret İşlemleri ve Uluslararası Bankacılık*, 4.b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017, s.49-50; Nihayet Durukanoğlu, *Dış Ticaret Dünyası Örnek Olay ve Tablolar*, İstanbul, 2.b.: Beta Yayınevi, 2008, s.5.

tarafları arasında ortaya çıkan ödemelere-bankacılık sistemine ilişkin sorunlar, eşya teslim ve taşıma süreçlerini maliyet-risk eksenli dağılımı gibi problemlerin çözümünde kurallar anlaşmazlıkların çözümlenmesine katkı sağlamaktadır. Bununla birlikte, gümrük işlemlerinin her ülkede ulusal ülke mevzuatları çerçevesinde yürütülmesi uluslararası ticaretin önündeki en büyük engeldir. Bu bağlamda da gümrük ve ticareti kolaylaştırma komisyonu, sınır geçişlerinde uygulama farklılıklarını, ticaretin gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında artırılması gibi amaçlara hizmet etmektedir[85]. Diğer taraftan bankacılık komisyonu, MTO' na üye ülkelerin temsilcilikleri ile vesikalı krediler, akreditifli işlemler, uluslararası uyuşmazlıklar ve tahkim gibi konuları standartlara bağlayarak farklı uygulamalardan kaynaklanan sorunları gidermeye ilişkin çalışmaları yürütmektedir. Özellikle de MTO Uluslararası Ticari Terimler ile yani Incoterms (International Commercial Terms) ile taraflara büyük kolaylık sağlamaktadır[86]. Tek başına bağlayıcılığı olmayan Incoterms kuralları ancak alım-satım sözleşmesinde yer alması ile bağlayıcılık kazanır[87].

d. Dünya Gümrük Örgütü Düzenlemeleri

Dünya Gümrük Örgütü (DGÖ), sınırlar arası geçişlerle ilgili gümrük rejimlerinin basitleştirilmesini, dünya ülkeleri gümrük idarelerinin çalışmalarının geliştirilmesini, gümrük işlemlerinin uluslararası standartlar geliştirilerek dış ticaretin işleyişine kaynaklık eden mevzuat çalışmalarını, ülkeler arası iş birliklerinin uyumlaştırılmasını ve tedbirlerin alınmasına öncülük etmektedir[88]. Bilgi alışverişinin gümrük idareleri arasında akışında, prosedürlerin uyumlaştırılması ve uygulanmasında, verilerin yorumlanması ve teknolojinin kullanımında gümrük idareleri arasında iş birliği önem arz etmektedir. Özellikle üyeler arasında ve diğer uluslararası kuruluşlar arasında yasa dışı ticaret, kaçakçılık, organize suçlar gibi ticaretin akışını olumsuz etkileyecek durumlar da gümrük idareleri arasındaki iş

---

85 Bahar Gürgen, *Incoterms Uygulamalarının Gelişimi ve Incoterms 2020 Düzenlenmesine İlişkin Değerlendirme*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Atılım Üniversitesi SBE, 2020, s.7-8; 24-25. International Chamber of Commerce Resmi İnternet Sitesi; https://iccwbo.org/constitution/#Preamble; https://icc.tobb.org.tr/iccm-komisyonlar.php (05.09.2021).https://icc.tobb.org.tr/icct-kurulusyapi.php https://iccwbo.org/global-issues-trends/trade-investment/trade-facilitation/ (05.09.2021).

86 Melemen, a.g.e., s.66.

87 Gürgen, a.g.e., s.32-35; Mehmet Sinan Cebe, *Adi Ticari Uluslararası Mal Satım Sözleşmesi ve Tahkim*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2018, s.32.

88 T.C..Ticaret Bakanlığı, www.ticaret.gov.tr ;Kayavd**,** *Uluslararası Ticaret Hukuku***,** s.9; Recai Hergün, *Gümrük Dili ve Okuryazarlığı 1.Cilt*, Ankara: Özdoğan Matbaa, 2021, s.14; World Customs Organization Straetegic Plan 2019-2022 (01.11.2021).

birliğinin önemi daha da artmaktadır. Dolayısıyla en iyi uygulamaların uluslararası, bölgesel, sektörel, idareler arasında akışı ve paylaşımında örgütün rolü büyüktür[89].

Dünya ticaretinin yaklaşık %98'inin gerçekleştirildiği 183 ülkenin gümrük idaresini örgüt temsil etmektedir. Örgüt, "malların sınıflandırılması ve adlandırılması- Harmonize sistem ve işleyişi", "gümrük değerleme", "menşe", "prosedürler, ticaretin kolaylaştırılması" ve "kapasite geliştirme" gibi temel konulara ilişkin düzenlemeler getirmektedir. Uyumlaştırılmış Mal Tanımlama ve Kodlama Sistemi yani Harmonized System (HS) olarak ifade edilen sistem, dünya ticaretine konu olan malları kodlama esasına dayandıran sistemdir. Gümrük vergilerinin hesaplanması, ticaret politikaları, kontrollü malların izlenmesi, menşe kuralları, navlun tarifeleri, nakliye istatistikleri, fiyat izleme, kota kontrolleri, ulusal verilerin derlenmesi gibi diğer birçok amaç için kodlar dayanak oluşturmaktadır. HS, ticarete konu olan malların "*uluslararası ekonomik dil ve kod"* olarak geliştirilmiş uluslararası ticareti kolaylaştıran bir araçtır. "Uyumlaştırılmış Mal Tanımı ve Kodlama Sistemine İlişkin Uluslararası Sözleşme (HS Sözleşmesi)" 1 Ocak 1988'den itibaren yürürlüktedir. Bununla birlikte eşyanın Gümrük ve Tarife İstatistik Pozisyonu GTİP altında sınıflandırılmasına imkân sağlar. Eşyaların menşeinin belirlenmesi, eşyanın tarife sınıflandırması ve gümrük kıymetinin yanı sıra, ödenecek gümrük vergileri ve vergilerin miktarını belirleme de önemli bir unsurdur. DGÖ, eşyanın hangi ülkeye ait olacağına eşyanın menşeinin belirlenmesinde geliştirdiği yöntem ve kriterlerle söz konusu düzenlemeleri gerçekleştirmektedir. Gümrük kıymetinin belirlenmesi de DGÖ çalışmalarına konu olmaktadır[90].

e. Gümrük Birliği

Gümrük birliği, AB ülkeleri arasında ticaretin tamamen serbestleştirilmesini ve birliğe üye olmayan üçüncü ülkelere karşı ortak gümrük tarifesinin uygulanması esasına dayanan ekonomik entegrasyondur.

> Gümrük birliği (GB), "*bir yandan iki veya daha fazla siyasi birim arasında tarife engellerini azaltan ya da kaldıran, diğer yandan buralara dışarıdaki bölgelerden yapılan ithalattaki tarife engellerini sürdürmenin mümkün olduğu*

[89] WCO Annual Report 2020-2021,http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/about-us/annual-reports/annual-report-2020_2021.pdf (01.11.2021).
[90] World Customs Organizationhttp://www.wcoomd.org/en/topics/index.aspx (06.02.2022).

birkaç anlaşma türünden yalnızca biri"; "*üyeler arasında gümrük tarifelerinin tamamen tasfiyesi"; "birlik dışından yapılan ithalata tek bir gümrük tarifesi konulması"; "üzerinde mutabık kalınan bir formülle gümrük tarifesi gelirlerinin üyeler arasında paylaştırılması*" olarak da tanımlamaktadır.

Türkiye-AB Gümrük Birliği ilişkilerini de kapsamına alan diğer bir tanım ise;

"*Topluluk üyesi Devletlerle Türkiye arasında, ithalâtta olduğu gibi ihracatta gümrük vergileri ve eşit etkili resimlerin ve miktar kısıtlamalarının, millî üretime, Anlaşmanın hedeflerine aykırı bir koruma sağlamayı gözeten eşit etkili başka her türlü tedbirin yasaklanması"* şeklindedir[91].

GB, AB üyesi ülkeler tarafından alınan kararlar ile doğrudan AB üye ülkeleri bağlayan bir oluşumdur. Ancak bu duruma uymayan yani AB kural ve kararlarının alınma sürecine katılmamakla birlikte birlik Konseyi tarafından alınan kararlara uyma yükümlülüğü bulunan tek ülke ise, Türkiye'dir. GB ile Türkiye'nin üçüncü ülkelerle ilişkisi yani dış ticaret rejimine ilişkin esaslar AB'nin kontrolündedir[92].

Gümrük birlikleri, II. Dünya Savaşından sonra korumacılık eğilimlerini azaltmak amacıyla oluşturulmuştur. Gümrük birlikleri bir taraftan birliğe üye ülkelerin kendi aralarında anlaşma yapmalarına müsaade ederek serbest ticaret uygulamalarına örnek oluştururken diğer taraftan da birlik üyesi ülkelerin birlik dışında ülkelerden yapacakları ithalata ortak bir tarife uygulamaları da korumacılığa örnek oluşturur[93].

1957 yılında "Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET)" 'nu ve "Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu" 'nu kuran Roma Anlaşması, topluluk içinde kalıcı ilişkiler oluşturma ve üye ülkeler arasında ekonomik faaliyetlerin geliştirilmesini gümrük birliği temelinde ortak politikalar geliştirilerek ulaşacağına ilişkin hükümleri düzenlemiştir[94]. AET' nun amacı, üye ülkeler arasında malların, sermayenin serbest dolaşımını sağlamaktır[95]. Roma

---

91 Vıner, a.g.e., s.xxvi-xxviii; Cihan Dura, Hayriye Atik, *Avrupa Birliği Gümrük Birliği ve Türkiye*, Ankara, 2.b. : Nobel Yayınevi, 2003, s.6-8;Türkiye ile Avrupa Ekonomi Topluluğu Arasında Bir Ortaklık Yaratan Andlaşma ve Eklerinin Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun- Ankara Antlaşması Uygun Bulma Kanunu- 10.maddesi, https://www.mfa.gov.tr/turkiye-ile-avrupa-ekonomik-toplulugu-arasinda-bir-ortaklik-yaratan-anlasma-_ankara-anlasmasi_-12-eylul-1963-.tr.mfa (14.11.2021).

92 Sadi Somuncuoğlu, *Gümrükte Kuşatma*, Ankara: Uzman Matbaacılık, 2002, s.5-6.

93 Yapraklı, Meçik ve Başar, *Dış Ticarete Giriş*, s.119.

94 Dura, Atik, a.g.e., s.34-35.

95 Yardımcı, a.g.e., s.27; Husted, Melvin, a.g.e., s.203; Balkır, a.g.e., s.171.

Anlaşması'nın 12. ile 29. maddeleri Gümrük Birliğinin kuruluşu, işleyişini, ortak gümrük tarifesinin oluşturulmasını, düzenleyen maddelerdir. Gümrük birliği ile üye ülkeler arasında Ortak Ticaret Politikası oluşturulmuştur[96]. Politika, "AB Ortak Gümrük Tarifesi (OGT)" ile, yani ithalatta uygulanan ve tüm üyelerin dışa karşı uyguladıkları gümrük tarifelerinin aritmetik ortalamalarının alınarak birbirine yakınlaştırılması ile uygulama bulmaktadır. Ortak gümrük tarifesinde "ithalata ilişkin kurallar", "gözetim-koruma önlemleri", "kotaların dağılımına ilişkin esaslar", "anti damping-anti sübvansiyon önlemleri", "ihracata ilişkin ortak kurallar", "ihracat kredi uygulamaları", "anlaşmalar (ikili veya bölgesel)", "genelleştirilmiş tercihler sistemi" ile ilgili düzenlemeler yer almaktadır[97].

Türkiye-AB arasında ticari ilişkilerin çerçevesini oluşturan düzenleme, Türkiye'yi etkileyen bağlayıcı bir düzenlemedir. Elli yıldan fazla süren Türkiye ile AB entegrasyon süreci, 1959 yılında, AET' na başvuru ile başlamıştır. Bu başvuru 12 Eylül 1963'te AET ile ortaklık anlaşması çerçevesinde yapılmıştır. Anlaşma ile gümrük birliği ve ekonomik iş birliği ilişkilerinin kurulması amaçlanmıştır. Yaşanan gelişmeler neticesinde Türkiye 06.03.1995'te Gümrük Birliğine katılmıştır. Türkiye ile AB arasında malların serbest dolaşımıyla ilgili hükümleri belirleyen temel hukuki belgeler ise, "Ankara Anlaşması (1963)", "Katma Protokol" ve "Gümrük Birliği Protokolü (Ortaklık Konseyi Kararı) (1995)" dür[98]. Türkiye ve AET arasındaki ortaklığı kuran 12 Eylül 1963'te Ankara'da imzalanan ve 1 Aralık 1964'te yürürlüğe giren Ankara Anlaşması da Türkiye'yi ekonomik açıdan ilgilendiren en önemli anlaşmadır. Çünkü anlaşma, AB ile ortaklığın çerçevesini ortaya koymaktadır. AB ile Türkiye arasında ekonomik alan yaratılmasını öngören anlaşma ayrıca tarım, işçilerin serbest dolaşımı, yerleşme serbestisi, ulaşım, vergiler gibi konularda da uyumlaştırma politikalarına ilişkin başlıklardan oluşmaktadır[99].

---

96 Balkır, a.g.e., s.47; https://www.ikv.org.tr/images/files/A2-tr.pdf(12.08.2021); Fuat Gürlesel, Kerem Alkin, *Avrupa Birliği'nin Serbest Ticaret Anlaşmalarına Türkiye'nin de Dahil Edilmesi,* İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 2010 -18, s.31-32.

97 Balkır, a.g.e., s.157-158; 185-186.

98 Dura, Atik, a.g.e., s.346; Aslan Gündüz, *Milletlerarası Hukuk* (Ed. Reşat Volkan Günel): Savaş Yayınevi, 2019, s.523; Tunç, a.g.e., s.158-159; Fatih Mangır, Hakan Acet, "Serbest Ticaret ve Korumacılık, Avrupa Birliği'nde Malların Serbest Dolaşımı ve Türkiye'nin Uyumu", *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi Dr. Mehmet Özyıldız Özel Sayısı*, 2014, s.93-108, s.93.

99 Hacı Can, "Türkiye-Avrupa Topluluğu Ortaklık İlişkisinin Hukuki Çerçevesi", *Ankara Avrupa Çalışmaları Dergisi*, C.3, No:1(Güz:2003), s.19-43 Dura, Atik, a.g.e., s.347; Ekşi, *Dış Ticaret Hukuku El Kitabı*, s.149; Türkiye Cumhuriyeti Avrupa Birliği Başkanlığı https://www.ab.gov.tr/p.php?e=111 (06.11.2021).

Taraflar arasında ortaklık hedefleyen ve Türkiye'nin Gümrük Birliği'ne katılmasında rolü olan söz konusu anlaşma ile Gümrük Birliği ile amaçlanan hedeflerin "hazırlık", "geçiş" ve "son" dönem olmak üzere üç dönemde gerçekleştirildiği ifade edilebilir. Hazırlık aşamasında herhangi bir sorumluluk üstlenmeyen ancak beş yıl olarak sürmesi planlanan bu dönemin fiilen sekiz yıl sürdüğü görülmektedir. Türkiye 23.11.1970 tarihinde imzalanmasına rağmen 01.01.1973'te Katma Protokol'ün yürürlüğe girmesiyle hazırlık dönemi sona ermiş ve geçiş dönemi başlamıştır. Katma Protokol, Ankara Anlaşması'nın hükümlerinin Türkiye'nin ekonomik durumuna uygun olarak uygulamaya geçişini kademeli olarak sağlayan uygulama anlaşmasıdır. Karşılıklı ve dengeli yükümlülük esası üzerine inşa edilmiştir. Söz konusu düzenlemeler ile Toplulukta serbest dolaşım halinde olan ve Protokol kapsamındaki ürünlerin Türkiye'ye ithalinde gümrük vergileri sıfırlanması hedeflenmiştir. Tek taraflı olarak bazı petrol ve tekstil ürünleri dışında Türkiye'den ithal edilen tüm sanayi mallarına gümrük vergileri ve miktar kısıtlamaları Katma Protokol ile sıfırlanmıştır. Türkiye, geçiş döneminde AB'nden ithal ettiği sanayi ürünlerine uyguladığı gümrüklerini 12 ve 22 yıllık listeler şeklinde kademeli olarak sıfırlamayı ve OGT' na uyma konusunda taahhütte bulunmuştur. Türkiye bu süreçte 14 Nisan 1987 de Ankara Anlaşması'ndaki dönemleri beklemeden Roma Anlaşması 237.maddeye göre AB ne tam üyelik başvurusu talebinde bulunmuştur. Komisyon 1989 yılında Türkiye üyelik başvurusunu kendi iç pazar bütünleşmesi tamamlanmadan yeni üye kabul kabulünün gerçekleştirilemeyeceği şeklinde açıklamıştır. Ayrıca AB hazırladığı komisyon raporunda ülkenin içinde bulunduğu siyasi ve ekonomik konjonktürden dolayı henüz tam üyelik müzakerelerine başlanamayacağı da yer almaktadır. Türkiye'nin AB üyelik sürecini hızlandıracağı fikrinden hareketle, 31.12.1995 tarihinde son döneme yani Gümrük Birliğini tamamlamayı hedeflemiştir. Son dönem ile ilgili kararlar AT – Türkiye Ortaklık Konseyi'nin 1/95 sayılı ve 2/95 sayılı Kararlarında genel olarak yer almaktadır. 01.01.1996 tarihinde ise gümrük birliği yürürlüğe girerek dış ticaret konusunda Türkiye ile Topluluk arasında koordinasyon sağlanmıştır. Avrupa Birliği ile ortaklık sağlayan Gümrük Birliği "*malların serbest dolaşımını, gümrük vergilerinin, miktar kısıtlamalarının ve eş etkili vergi ve tedbirlerin kaldırılmasını, ortak gümrük tarifesi ve ticaret politikası belirlenmesini, mevzuat uyumu"* gibi uygulamaları öngörmesinin yanı sıra aynı zamanda AB ticaret ve rekabet politikalarına Türkiye'nin uyumu da amaçlanmaktadır. Bu bağlamda Türkiye'nin Topluluk Gümrük Kodu 'nu oluşturan 2913/92 sayılı ve 12.10.1992 Konsey Yönetmeliği kapsamında belirlenen "eşyanın menşe, gümrük

kıymeti, Gümrük Birliği Bölgesine gelen eşyanın gümrüğe sunulması, gümrük beyanı, serbest dolaşıma giriş, askıya alma düzenlemeleri ve ekonomik etkili gümrük işlemleri, eşyanın dolaşımı, gümrük yükümlülüğü, başvuru hakkı, itiraz" gibi konuları Türk Gümrük mevzuatına yansıtılmış ve Kararın yürürlüğe girmesiyle gerekli önlemler alınmıştır[100].

GB, Avrupa Birliği üye devletler arasında gümrük vergisi ve eş etkili verginin ortadan kalktığı bir sistemdir. İthalat veya ihracat esnasında gümrük vergisi adı altında bir mali yükün yanı sıra eş etkili vergi yani gümrük vergisi niteliğinde olmayan ancak AB ne girmesi nedeniyle bir eşyaya dolaylı yoldan da olsa uygulanacak büyüklüktür. Ayrıca ayrımcı veya koruyucu her türlü iç vergi uygulamalar da yasaklanmıştır[101] .

f. Serbest Ticaret Anlaşmaları

Ülkeler, DTÖ kurallarının kısıtlamalar getirmesi ve diğer taraftan farklı pazarlara erişme, vergisel-ticari kolaylıklardan yararlanma, uluslararası rekabet avantajı sağlama gibi amaçlarla ikili/ çok taraflı serbest ticaret anlaşma (STA) imzalama yolunu tercih etmektedirler[102]. STA, iki veya daha fazla komşu veya çevre ülke arasında mal, hizmet, yatırımların tarife ve tarife dışı engellerden muaf veya indirimli olarak serbest ticaret alanı oluşturulmasını sağlayan, dış ticaretin eşit şartlar altında mevcut ulusal düzenlemelerle sürdürülmesine yönelik anlaşmalardır[103].

Serbest ticaret alanları, GATT/DTÖ ilkelerinden en çok kayrılan ülke kuralının istisnasını oluşturan ve günümüzde pek çok ülkenin ticaretini serbestleştirmesinde kullandıkları bir araçtır. Ekonomik entegrasyon hareketleri "çok taraflı" ve "bölgesel" leşme faaliyetleri ile gerçekleştirilir. Birçok ülkenin katılımı ile ortaya çıkan GATT/DTÖ gibi oluşumların aksine iki veya daha fazla ülkenin kendi aralarında tarife ve tarife dışı engelleri kaldırarak bölgesel

---

[100] 1/95 sayılı Ortaklık Konseyi Kararı; Tunç, a.g.e., s.175-176; Ömer Berki, *Açıklamalı Dış Ticaret Mevzuatı*: TDV Yayını, 2019, s.959-962. https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:21996D0213(01)&from=EN(06.03.2021); 4458 Sayılı Genel Kanun Gerekçesi, Ekşi, *Dış Ticaret Hukuku El Kitabı*, s.149-151; Turgut Tan, *Ekonomik Kamu Hukuku Dersleri*, Ankara, 2.b.: Turhan Kitapevi, 2015, s. 132-134; Dura, Atik, a.g.e., s.348; Balkır, a.g.e., s.88-89; Tunç, a.g.e., s.162-166.

[101] İlke Göçmen, *Avrupa Birliği Maddi Hukuku: İç Pazar*, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2017, s.140-142;147.

[102] Cüneyt Yüksel-Deniz Baran, "A new MilestoneforTurkey's Enhancing International EconomicPartnership: TheTurkey-Japan New Genereation FreeTradeAgreement", *Public and Private International LawBulletin* 38(2), 2018, 547-576, 558; Gürlesel- Alkin, a.g.e., s.42.

[103] Demir vd., s.225-226; Adnan Gerçek, *Dış Ticaret İşlemleri ve Vergilendirilmesi*, Bursa: Ekin Yayınevi, 2020, s.29; Berki, a.g.e., s.133.

entegrasyonlar oluşturmaktadır. STA' lar, bazen bazı ürünleri muafiyet düzenlemeleri ile "Prefential Trade Arrangement" şeklinde Bölgesel Tercihli Ticaret Düzenlemeleri kapsamına dahil edebilmektedirler. Bu düzenlemeler, ekonomik entegrasyonun en zayıf şeklini oluşturmaktadır. GATT XXIV, ülkeleri birbirine yakınlaştırarak serbest ticaret oluşturmalarına izin vermektedir. Ancak STA' nın GATT ruhuna da uygun olması gerekmektedir. 2009 yılı itibariyle GATT/DTÖ ye iki yüzden fazla STA bildirilmiştir. Bu durum STA' ların son yıllarda popüler bir ticaret politikası aracı hale geldiğini bölgesel yaklaşımdan ziyade liberalleşmeyi ön plana çıkardığını da göstermektedir[104].

Türkiye ise, 1952 yılından itibaren GATT, 1995 yılından itibaren GB ve DTÖ üyeliği, STA, çok taraflı anlaşmalar, ikili yatırım anlaşmaları ile de iş birliklerini sürdürmektedir[105]. 1980'li yıllarda bilhassa Türkiye dışa açılma politikalarını serbest ticaret anlaşmaları akdederek yürütmektedir. İhracatın artırılması ve yeni pazarlara erişimde serbest ticaret anlaşmalarının rolü büyüktür. Özellikle Türkiye ile Avrupa Birliği arasındaki Gümrük Birliği, serbest ticaret anlaşmaları ile ilgili politikaların belirleyicisi olmuştur. 1/95 sayılı karar gereğince de Türkiye'nin AB ortak ticaret politikasına uyma ve hatta AB'nin serbest ticaret anlaşması imzaladığı ülkeler ile anlaşma akdetmektedir[106].

STA' lar, uluslararası rekabet gücünün artırılması bakımından önemli itici güçtür. Bugüne kadar, Türkiye 38 STA imzalanmış olup bunlardan Merkezi ve Doğu Avrupa ülkeleriyle akdedilmiş olan 11 STA, bu ülkelerin AB üyelikleri nedeniyle feshedilmiştir. 22 STA ise "(EFTA, İsrail, Makedonya, Bosna ve Hersek, Filistin, Tunus, Fas, Mısır, Arnavutluk, Gürcistan, Karadağ, Sırbistan, Şili, Morityus, Güney Kore, Malezya, Moldova, Faroe Adaları, Singapur, Kosova, Venezuela ve Birleşik Krallık)" hâlihazırda yürürlüktedir. Öte yandan, "Lübnan, Sudan ve Katar" STA' ları iç onay süreçlerinin tamamlanmasını müteakip yürürlüğe girecektir. Mevcut STA' ların güncellenmesi ve kapsamlarının genişletilmesi çerçevesinde, Sırbistan ile STA'ların güncellenmesine yönelik imzalanan protokoller 1 Haziran 2019, Türkiye-Bosna Hersek revize STA 1 Ağustos 2021, Türkiye-EFTA revize STA 1 Ekim 2021 tarihlerinde yürürlüğe girmiştir. Ayrıca, Türkiye-Karadağ STA'nı revize eden protokollerin ise onay süreçleri devam ederken Gürcistan ve Malezya ile yürütülen

[104] Suranovic, a.g.e., s.36-38.
[105] Yüksel, Baran, a.g.m., s.556.
[106] Gürlesel, Alkin, a.g.e., s. 45-46; Arslan, a.g.e., s.188.

müzakerelerin yakın zamanda sonuçlandırılması, Moldova ve Kuzey Makedonya ile de müzakerelere başlanması hedeflenmektedir[107].

3. Dış Ticarete İlişkin Ulusal Düzenlemeler

Dış ticaret teorileri ve hükümet politikaları uluslararası iktisadın reel yönünü oluşturur[108]. Devletlerin stratejik konularda karar almaları, yatırım yapmaları ve bunlara ilişkin yasal düzenlemeler oluşturmaları gibi hususlarda uluslararası ilişkiler bağlamında konuların değerlendirilmesinde dış ticaret politikaları belirleyici olmaktadır[109].

Dış ticarete ilişkin ulusal düzenlemeler, uluslararası bağlamda hukuki bütünleşmeyi nasıl sağlamaktadır? Diğer bir ifadeyle bir ülkenin hukuk sisteminin hukuki bütünleşmesi sırasında egemenliğin devri nasıl gerçekleştirilmektedir? Gibi soruların cevapları bu bölümde ele alınacaktır[110].

Dış ticaret işlem ve uygulamalarına uluslararası anlaşmalar, uluslararası teamüller dayanak olmasının yanı sıra bu durumu her ülkenin ulusal düzenlemelerinde gümrük, kambiyo, bankacılık-sigortacılık, taşımacılık ve mevzuatlarında yer almaktadır[111].

Her ulus devlet egemenlik yetkisi bağlamında kuralları koyar, uygular. Ancak dış ticarete ilişkin düzenlemelerin ve kuralların belirlenmesinde durum farklılaşmaktadır. İfade edildiği üzere ülkemiz de dış ticaret işlemleri ve süreçleri uluslararası çerçevede GATT, Dünya Ticaret Örgütü, MTO Kuralları, Gümrük Birliği ve Serbest Ticaret Anlaşmaları ve diğer iş birlikleri çerçevesinde yürütülmektedir. Ancak ülkemizde 1990'lı yıllardan sonra yaşanan gelişmeler dış ticaret politikalarına yansımış ve bu durum ulusal bağlamda dış ticaret mevzuatının şekillenmesine dayanak oluşturmuştur[112]. Diğer bir ifadeyle dış ticaret işlemleri ulusal bağlamda tek bir mevzuat uyarınca yürütülmemektedir[113].

---

[107] T.C. Ticaret Bakanlığı, "Serbest Ticaret Anlaşmalarına İlişkin Genel Bilgi", https://ticaret.gov.tr/dis-iliskiler/serbest-ticaret-anlasmalari/genel ,815.11.2021).

[108] Dikkaya, Üzümcü, a.g.e., s.1.

[109] Balcı, Göcen, *"Uluslararası Ticaret ve üretimin Tarihsek Gelişimi ve Bu Bağlamda Türkiye'nin Politik Ekonomi Analizi",* s.175-178.

[110] Zehra Odyakmaz, "Hukukun Uluslararası Bütünleşmesi ve İç Hukuka Yansıması", *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 16, 2008, s.14.

[111] Durukanoğlu, a.g.e., s.1.

[112] Kayıhan, Eski, a.g.e., s.130-31; Ali İhsan Özeroğlu, "Dış Ticaret ve Antrepo Rejimi", *Anadolu Bil Meslek Yüksekokulu Dergisi,* 22, 2011, s.37.

[113] Durukanoğlu, a.g.e., s.367.

Türk dış ticaret mevzuatı, ithalat ve ihracat işlemlerini düzenleyen hukuki kaynaklar Anayasa, kanunlar, ikincil düzenlemelerden oluşmaktadır. 1982 Anayasası ilgili hükümleri başta olmak üzere, "3577 sayılı İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun", "2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun", "4458 sayılı Gümrük Kanunu (GK)", "5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu", "İthalat- İhracat Rejim Kararları", "İthalat-İhracat Yönetmeliği", "standardizasyon ve teknik düzenlemelerle ilgili tebliğler", "ithalatta korunma önlemleri", "gözetim uygulaması", "kota ve tarife kontenjanı konusunda kararname" gibi pek çok ikincil düzenlemelerden oluşmaktadır. Ayrıca "KDV-ÖTV mevzuatı", "tır-transit mevzuatı", "kambiyo mevzuatı", "iç denetim mevzuatı", "yatırım teşvik mevzuatı", "serbest bölgeler mevzuatı", "tasfiye mevzuatı" gibi farklı düzenlemelerden de bulunmaktadır. Diğer bir ifadeyle dış ticaret mevzuatının malların ihraç ve ithaline ilişkin usul ve esaslar "ulusal dış ticaret mevzuatı"; malların ülkeden giriş-çıkış işlemlerine ilişkin usul ve esaslar "ulusal gümrük mevzuatı"; ödeme işlemlerine ilişkin usul ve esaslar "ulusal kambiyo mevzuatı" olmak üzere üç ayrı başlıkta ele alınabilir[114].

Dış ticaret uygulamalarının vücud bulmuş hali olan gümrük uygulamalarının ise yasal dayanakları "5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu" ve "4458 sayılı Gümrük Kanunu" 'dur[115]. Gümrük işlemleri ve vergilendirme işlemleri kanuni düzenlemelere sıkı sıkıya bağlı idari işlemlerdir. Gümrük suçları bağlamında 5607 sayılı Kanun hükümleri dayanak oluştururken gümrük kabahatlerine 4458 sayılı Kanunu dayanak oluşturmaktadır[116]. Çalışmada 4458 sayılı Gümrük Kanunu esas ve hükümleri uyarınca gümrük kabahatleri ayrıntılı olarak işlenecektir.

a. Dış Ticaret Politikası Temel Belirleyicileri

Bilgi ve iletişim teknolojisi alanlarında yaşanan gelişmeler devletleri, üretim faktörlerini kendi ülkelerine çekme ve rekabet üstünlüğü elde etme yarışına itmiştir. Bu durum ülkelerin ekonomi politikalarının önemli aracı olan "dış ticaret politikaları" nda yapısal değişimleri beraberinde getirmiştir[117].

---

[114] Polat, a.g.t. s.42.
[115] Kayıhan, Eski, a.g.e., s.132.
[116] Ekrem Cimilli, *Gümrük Politikası ve Mevzuatı*: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, 1979-1980, s.9-14.
[117] Coşkun Can Aktan, İstiklal Y. Vural, *"Ekonomi Politikası Yönetiminde Mali ve Parasal Kurallar",* (Ed. Coşkun Can Aktan-Dilek Dileyici ve İstiklal Y. Vural): Seçkin Yayınevi, 2007, s.130.

Devletler, ticaret politikalarını "korumacı politikalar" ve "serbestleştirmeye yönelik politikalar" çerçevesinde belirlemektedirler. 1980'li yıllardan sonra dünyada etkileri daha da hissedilen küreselleşme olgusu devletlerin fonksiyonlarında da değişimlere neden olmuştur Küresel piyasalarda rekabet odaklı politikalar, piyasaları düzenleyici ve özel kesime de ağırlıklı veren yeni fonksiyonlara yerini bırakmıştır. Dolayısıyla da devlet müdahalelerin geçmişe kıyasla azalmadığı aksine değişen dünya düzenine uyum sağlayan bir niteliğe büründüğünü söylemek mümkündür[118].

Klasik iktisadi düşünürlerin 18.yüzyılda ortaya attığı görüşler temelinde şekillenen iktisadi teoriler, günümüze kadar hemen her dönemde geçerliliğini korumuştur. Nitekim, devletlerin milli ekonomi içinde üstlendiği fonksiyonlar benzerlik gösterse de zaman içinde kamu politikalarının amaç ve uygulamaları değişmiştir. Ülkemizde 1960'lı yıllarda ithal ikameci sanayileşme stratejisi yerini 1980 sonrası dönemde "24 Ocak 1980 Kararları" ile ihracat ağırlıklı büyüme politikalarına bırakmıştır. Bu dönemde ithal ikameci sanayileşme modeli terkedilerek dışa açık neo-liberal politikalarına geçiş söz konusu olmuştur[119]. Dönemin iktisat politikaları ağırlıkla ihracat yoluyla dış ticareti gerçekleştirme ve ekonomide serbest piyasa koşullarını gerçekleştirme olarak iki eksenli yürütülmüştür. Devam eden süreçte ise, 1995 yılında Gümrük Birliği'ne katılım ile AB ile imzalanan Ortak Gümrük Kodu, DTÖ üyeliği ile uluslararası düzenlemeler çeşitlilik kazanmıştır. Dolayısıyla dönemler itibariyle uluslararası gelişmeler ulusal politikaları şekillendirmede etkili olmuştur[120].

"Politika", sözcük anlamı ile;

"*Devletin etkinliklerini amaç, yöntem ve içerik olarak düzenleme ve gerçekleştirme esaslarının bütünü, siyaset, siyasa"*; iken "*belli amaç doğrultusunda alınacak kararlar ve kararların uygulanma süreçleri*"; "*hedefleri*

[118] Hülya Kirmanoğlu, *Kamu Ekonomisi Analizi*, 4.b.: Beta Yayınevi, 2012, s.26-27; Tunç, a.g.e., s.117; Zeynel Dinler, *İktisat*, Bursa, 4.b.: Ekin Yayınevi, 2011, s.260.

[119] Dikkaya, Üzümcü, a.g.e., s.292.

[120] Esra Demircan, "Kamu Mali Yönetiminde Değişim Trendinin Dış Ticaret Politikasına Etkileri", *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi,* S.24, 2009, s.7-8 ; Abuzer Pınar, *Maliye Politikası Teori ve Uygulama*: Turhan Kitapevi, 2021, s.306-313; Paul R.Krugman, Maurice Obstfeld, MarcJ.Melitz, *Uluslararası İktisat Teori ve Politika*, (Çev.Editörü Onur Özsoy),: Palme Yayınevi, 2020, s.7; Elif Uçkan Dağdemir vd., *Uluslararası İktisat Politikası*, (Ed. Elif Uçkan Dağdemir), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açık öğretim Fakültesi Yayın N0:1875, 2013, s.3.

gerçekleştirmeye yönelik hükümet faaliyetlerini kapsayan kurallar bütünü" olarak tanımlanabilir[121].

Genel olarak ekonomi/iktisat politikaları ise, hükümetlerin ulusal ekonominin düzenlenmesi ve yönetimi amacıyla ekonomik hayata müdahale etmek için çeşitli araçlardan yararlanarak ortaya koydukları düzenlemeler şeklinde tanılanabilir[122]. Dar anlamda ekonomi politikası, belli grupların davranışlarını kapsarken geniş anlamda ekonomi politikası, ekonomi teorisinin tüm konularını düzenler[123]. Ekonomi politikalarının tarafları ise, (iktisadi-resmi birimleri) devlet (T.C. Merkez Bankası, T.C. Hazine Maliye Bakanlığı, T.C. Ticaret Bakanlığı vb.), özel sektör, uluslararası kuruluşlar, medya gibi temel kurumlardan oluşmaktadır[124].

Ekonomi politikası, "para politikası", "maliye politikası", "dış ticaret politikası" ve "regülasyon-kontroller politikası", "KİT politikası" olmak üzere farklı politikalara ilişkin alt başlıkları bulunan üst kavramdır. Tüm bu başlıklar ise, ülkelerin genel "kamu politikaları" nın alt başlıklarını oluşturmaktadır[125].

Ekonomik büyüme ve kalkınmanın sağlanması, enflasyon-deflasyonla mücadele edilmesi, gelir dağılımının adil hale getirilmesi, kaynak kullanımı ve dağılımda etkinliğin sağlanması, ödemeler bilançosunda dengenin sağlanması kamu maliye politikasının amaçlarını oluşturmaktadır[126]. Zira, dış ticarette de hükümetler ekonomik ve ekonomik olmayan nedenlerle maliye politikası, para politikası, dış ticaret politikası ve diğer politika araçları ile zaman zaman çeşitli müdahaleler de bulunabilmektedirler. Örneğin, 1980 yılı sonrasındaki dönemlerde ödemeler bilançosu açıklarının ortaya çıkması ülke ekonomilerini dar boğaza sürüklemiş, bu durum küresel krizleri meydana getirmiştir. Ülkeler bu ve benzeri durumlarda uluslararası konjonktüre uygun ulusal politikalara başvurarak kurtulmaktadırlar[127]. Diğer bir

---

[121] Hanifi Aslan, *Makro İktisat Politikası*: Alfa Aktüel, 2008, s.4; TDK Sözlüğü.
[122] Sadun Aren, *İstihdam, Para ve İktisadi Politika*, Ankara, 15.b.: İmge Kitapevi, 2014, s. 312; Seyidoğlu, a.g.e., s.149.
[123] S. Rıdvan Karluk, *Uluslararası Ekonomi Teori ve Politika*, , Kırklareli,, Beta Yayınevi, 2003, s.163.
[124] Selman Yılmaz, *İktisat Politikası*: İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi Yayını, Yayınevi (y.y.), s.8-13.
[125] Aslan, *Makro İktisat Politikası*, s.10-11; Coşkun Can Aktan ve Mustafa Sakal, "Geleneksel Maliye Politikasının Temelleri", *Kurumsal Maliye Politikası* (Ed. Coşkun Can Aktan-Dilek Dileyici ve İstiklal Y. Vural): Seçkin Yayınevi, 2007, s.19; Demircan, a.g.m., s.84.
[126] Pınar, Maliye Politikası Teori ve Uygulama, s.31.
[127] Nazım Öztürk, *Maliye Politikası*, Bursa: Ekin Yayınevi, 2020, s.165.

ifadeyle ülkelerin genel ekonomi politikaları (ulusal ekonomi politikası) ile uluslararası ekonomi politikaları etkileşim halinde olmak zorundadır. Çünkü ulusal ekonomi politikaları, uluslararası ve ulusal politikaların toplamından oluşmaktadır. Ulusal ekonomi politikaları tam istihdamın sağlanması, istikrarın sağlanması, gibi temel amaçları gerçekleştirme üzerine inşa edilirken uluslararası ekonomide denge ise ödemeler bilançosu denkliğinin sağlanması ile gerçekleştirilir. Dolayısıyla dış ticaret politikaları, ulusal ve uluslararası ekonomi politikalarının işleyişinde önemli birer araçtır[128].

Uluslararası ekonomik ilişkilerde sermayenin yönetilmesi özellikle önemli bir konudur. Ödemeler bilançosunun bir kalemi olan cari işlemler dengesinde mal hareketliliğini "ödemeler bilançosu" göstermektedir. Dış ticaret dengesi, ödemeler bilançosunun denk olması ile sağlanır. Ödemeler dengesi ise, mal-hizmetler dengesi ile sermaye dengesinden meydana gelmektedir. Diğer bir ifadeyle, bir ülkede ihracatın ithalattan fazla olması ödemeler bilançosunun fazla olmasını; ithalatın ihracattan fazla olması ödemeler bilançosunun açık verdiğini göstermektedir. Yaşanan yüksek enflasyonlar, ithal ikamesine dayalı büyüme stratejileri, sermaye piyasalarının gelişmemesi, denetimden kaynaklı sorunlar, aşırı korumacı politikalar ödemeler bilançosu açıklarının başlıca nedenlerini oluşturmaktadır. Dış ödemeler bilançosunun açık vermesi istenen bir durum değildir. Ülkeler açığın finansmanında öncelikle resmi döviz rezervlerine başvurur. Açığın devam etmesi durumunda açığı engelleyici ithalatı kısıtlamaya yönelik gümrük tarifeleri, kota sınırlamaları gibi önlemlere ya da döviz kontrolleri ile ödemeler bilançosunun fazla vermesini sağlayabilirler. Ancak bahsedilen geçici önlemler ile netice alınması kalıcı çözümler getirmeyebilir. Zira yapısal bozuklukların tedavisi kalıcı yöntemler ile sağlanır. İhracatın artırılmasına yönelik her türlü teşvik ve düzenlemeler yine aynı şekilde ülkeye girecek döviz gelirini artırıcı kalıcı düzenlemeler söz konusu yöntemlere örnek verilebilir[129]. Bununla birlikte ulusal parayı devalüe etmek, uluslararası faaliyetlere döviz kısıtı koymak, deflasyon (enflasyon) yaratarak ödemeler bilançosunun açık(fazla) vermesini sağlayarak da köklü ve kalıcı önlemler alınabilir[130].

---

[128] Dağdemir vd., *Uluslararası İktisat Politikası*, s.3.

[129] Dinler, a.g.e., s.270-271; Aktan, Sakal, *"Geleneksel Maliye Politikasının Temelleri"*, s.18-19; Öztürk, Maliye Politikası, s.171-172; 389-390; Arslan, a.g.e., s.39-40.

[130] Karluk, *Uluslararası Ekonomi Teori ve Politika*, s.166.

Buraya kadar yapılan açıklamalar doğrultusunda "dış ticaret politikası" nın tanımını literatürde yer alan aşağıdaki tanımlar ile ifade etmek mümkündür.

> *"Uluslararası mal, hizmet, sermaye ve işgücü akımlarına yönelik düzenlemeler"*[131],*"Devletlerin ihracat ve ithalatı sınırlandırmak veya özendirmek amacıyla dış ticarete müdahale konusunda aldığı her türlü önlemler"*[132],*"Bir ülkenin doğrudan ticaretin sınırlandırılması, engellenmesi; yapılış, uygulanış biçimlerinin belirlenmesine ilişkin sistematik olarak almış olduğu yöntem ve kararlar"* [133],*"Bir ülkenin diğer ülkelerle yapmış oldukları ekonomik ilişkileri düzenleyen kurallar, prensipler ve araçları kapsayan uygulamalar"*[134],*"Ülkenin dış ticaretinin yapısına ve miktarına yön vermek için alınan tüm tedbirler*"[135] olarak tanımlanabilir.

Yapılan tanımlar ışığında dış ticaret politikaları, genel bağlamda mal ve hizmet hareketliliğinde hükümetlerin uluslararası ticareti özendirici ya da kısıtlayıcı amaçlar doğrultusunda aldıkları önlemler, düzenlemeler, kurallar bütünüdür. Hükümetler uluslararası ticari ilişkilerinde doğrudan ve dolaylı müdahale araçlarına başvurabilirler. Bu bağlamda dış ticaret politika araçları "tarifeler", "tarife dışı düzenlemeler", "gümrük rejimleri", "ihracat teşvikine yönelik araçlar" başlıklarından oluşmaktadır[136].

Ülkemizde dış ticaret politikaları, 1994 yılında Başbakanlığa bağlı faaliyet gösteren Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından yürütülürken 2011 yılında Ekonomi Bakanlığı'nın kurulması ile yetki bakanlığa devredilmiştir. "10.07.2018 tarihli ve 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi" ile Ekonomi Bakanlığı kapatılarak T.C. Ticaret Bakanlığı'na devredilmiştir. Ticaret Bakanlığı'nın dış ticaret politikalarının yürütülmesine ilişkin görev ve yetkileri dış ticaret politikaları ve gümrük politikaları başlıkları ile ele alınabilir. Dış ticaret politikalarının belirlenmesi, geliştirilmesine yönelik çalışmalarının

---

131 Aktan, Sakal, "*Geleneksel Maliye Politikasının Temelleri"*, s.21.

132 Francisco Rodriguez&DaniRodrik, 2000, "TradePolicyandeconomicgrowth: a skeptic'sguidetothecross-nationalevidence", *NBER Macroeconomics Annual 2000*, S. 15, 2001, s.261, https://www.journals.uchicago.edu/doi/epdf/10.1086/654419 (01.10.2021).

133 Yılmaz, *İktisat Politikası*, s.29.

134 Fatih Mangır, *Dış Ticarette Denge Oyunu: Stra-Trajik Senaryo ve Aktörleri (2008 Krizi: ABD-Çin ve Diğerleri):* Orion Kitapevi, 2012, s.45.

135 İyibozkurt, *Dış Ticaret Teori ve Politika*, s.115.

136 Aslan, Uluslararası Ticaret Teorileri ve Politikaları Ders Notları, s.112; Arslan, a.g.e., s.37-38; 114-115; Dağdemir vd., *Uluslararası İktisat Politikası*, s.3.

dyanı sıra gümrük işlem ve uygulamalarının yürütülmesine ilişkin politikalar bakanlığın görevleri arasında yer almaktadır. Ticaret Bakanlığı bünyesinde "İthalat Genel Müdürlüğü", "İhracat Genel Müdürlüğü" dış ticaret uygulamalarını yürütürken; "Gümrükler Genel Müdürlüğü" de gümrük uygulamalarını yürüten birimlerdir. Ayrıca dış ticaretin taraflarının (ilgili kurum ve kuruluşların) dış ticaretin geliştirilmesine yönelik çalışmalarını koordineli, mevzuata uygun şekilde yürütülmesi; uluslararası ticaretin geliştirilmesi ve sürdürülebilir kılınmasına ilişkin çalışmalar; ülkemizin uluslararası-bölgesel-ikili ticaret anlaşmalarını yapılması-takibi ve ayrıca tarife dışı önlemlere ilişkin çalışmalar da Bakanlık tarafından yürütülür[137].

(1) Dış Ticaret Politikası Ulusal Mevzuat Dayanakları

Ulusal hukuk kuralları, yetkili otoriteler tarafından belirlenen yazılı kurallar ile yazılı olmayan kurallardan oluşmaktadır[138]. Ülkemizde ulusal hukuk sisteminin uluslararası hukuk düzenlemeleri ile ilişkisini ortaya koyabilmek ve uygulamaya dış ticaret politikası ve uygulamalarına ne şekilde yansıdığını açıklayabilmek için öncelikle anayasal normlara değinmek gerekmektedir[139]. Ayrıca çeşitli kanunlar ve rejim kararları da dış ticaret politikalarına dayanak oluşturmaktadır.

(1.1) Anayasa

Günümüzde devletlerin uluslararası-ulusal hukuk uygulamalarının öncelik-sonralık ilişkisinin çerçevesini üç düzenleme ile ortaya koymak mümkündür. İlk düzenleme, Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi'nin 27 inci maddesi uyarınca, taraf olunan bir uluslararası anlaşmanın hükümleri ulusal hukuk düzenlemeleri ile çatıştığı taktirde söz konusu devletin ilgili anlaşmayı uygulamaması mümkün değildir. Dolayısıyla devletlerin iç hukuklarına ilişkin düzenlemelerini tarafı oldukları uluslararası anlaşmalara uygun hale getirme yükümlülükleri bulunmaktadır. İkinci ve ilk düzenlemenin neticesi niteliğindeki diğer başlık ise, ulusal hukuka uymak, uluslararası yükümlülüğe uymamayı beraberinde getiriyorsa o zaman uluslararası hukukun ihlali söz konusu olacaktır. Üçüncü düzenleme ise, uluslararası

[137] T.C Ticaret Bakanlığı; Görev ve Yetkiler https://uaabgm.ticaret.gov.tr/kurumsal/gorev-ve-yetkiler (16.11.2021).
[138] Rona Aybay, Elif Oral, *Kamusal Uluslararası Hukuk*, 1.b.: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2016, s.23.
[139] Yusuf Aksar, *Teoride ve Uygulamada Uluslararası Hukuk I*, Ankara, 5.b.: Seçkin Yayınevi, 2019, s.174-175; Odyakmaz, a.g.m., s.18.

hukukun ulusal hukukta doğuracağı etkiyi devletlerin ulusal düzenlemelerince belirleyebileceğidir. Bu bağlamda, devletler ulusal hukuk düzenlemeleri ile uluslararası düzenlemeleri uygulayabilme ya da uygulamama yönünde söz sahibidir. Nitekim Türk hukukunda 1982 Anayasası'nın 90'ıncı maddesi yapılan açıklamalar bu düzenlemeleri açıklayıcı yöndedir[140].1982 Anayasası'nın 90.maddesinin birinci fıkrasına göre, uluslararası anlaşmaların ulusal hukuka konu olabilmesi için TBMM tarafından onaylanması gerekmektedir. Ancak ikinci fıkrada ekonomik, ticari veya teknik konularda bir yılı aşmayan ve devlet maliyesine yük getirmeyen anlaşmalar ile vatandaşların kişi hallerini etkilemeyen anlaşmalar bu durumdan istisna tutulmaktadır[141]. Uluslararası anlaşmaların Cumhurbaşkanı tarafından onaylanmasından önce TBMM'nin bu anlaşmayı uygun bulma yasası ile düzenlemesi gerekliliği de bulunmaktadır. Bu durum kural olmamakla birlikte Anayasanın 90.m/ 3 düzenlemesi için uygun bulma yasasına gerek bulunmamaktadır[142]**.** Bir diğer ifadeyle herhangi bir anlaşma metninin imzalanmış olması, uygulayıcılar açısından bağlayıcı etki doğurmamaktadır. Anlaşmaların Türk hukukunda hüküm ve sonuç doğurabilmeleri için bir takım hukuki düzenlemelerin yapılması zorunludur. Ulusal hukuk düzenlemelerinde bir anlaşmanın bağlayıcı hale gelmesinde sadece onun ülkemiz tarafından akdedilmiş olması yeterli değildir. Anlaşmaların bağlayıcı olabilmesi için Cumhurbaşkanınca onaylanması şarttır. Ancak Cumhurbaşkanı onayından önce kural olarak anlaşmaların onaylanması için TBMM tarafından onaylanmasının kanunla uygun bulunması gerekmektedir[143]. Ayrıca onaylanması, yürürlüğe girmesi ve Resmî Gazete 'de yayımlanması gerekmektedir. Dolayısıyla bir uluslararası anlaşmanın ulusal hukukta uygulanabilmesi için bahsedilen işlemlerin sırasıyla gerçekleştirilmesi gerekmektedir[144].

1982 Anayasası'nın 90.maddesinin son fıkrasına eklenen düzenlenme ile de uluslararası anlaşmaların ulusal hukuk düzeninde kanunlar ile aynı seviyede olduğu açık olarak düzenlenmiştir. Ancak burada vurgulanması gereken önemli bir husus bulunmaktadır. Yalnızca temel hak ve özgürlüklere ilişkin uluslararası anlaşmaların kanunlarla çatışması

[140] Sarıbeyoğlu, a.g.e., s.237-238.
[141] Şeref Ünal, *Devletler Hukukuna Giriş*, Ankara: Yetkin Yayınevi, 2003, s.42.
[142] Melda Sur, *Uluslararası Hukukun Esasları*, İstanbul: Beta Yayınevi, 2020, s.43-45.
[143] Aksar, *Teoride ve Uygulamada Uluslararası Hukuk I,* s.186-187.
[144] İbrahim Kaya, Yücel Acer, *Uluslararası Hukuk Temel Ders Kitabı İngilizce Özetli*, 9.b.: Seçkin Yayınevi, 2018, s.85-91; Aksar, *Teoride ve Uygulamada Hukuk 1,* s.174-185; Pazarcı, *Uluslararası Hukuk Dersleri 1,* s.154-161.

durumunda anlaşmalar yasalardan üstün tutulmaktadır[145]. Anlaşmaların Anayasa Mahkemesi denetimine tabi tutulmamaları nedeniyle kanunlardan üstünlüğü açıkça düzenlenmiş olmakla birlikte esas alınması gereken normun anlaşmalar olduğu görülmektedir[146]. Uluslararası hukukun ulusal hukuk düzenine doğrudan etkisi 1982 Anayasasının 90/5 hükmünden kaynaklanır[147]. Bu bağlamda ulusal hukuk sistemimizde özellikle anlaşmalar hukuku çerçevesinde düalist ağırlıklı karma bir görüşün benimsenmiş olduğu ifade edilebilir[148].

Bir diğer anayasal düzenleme, 1982 Anayasası'nın "Piyasaların Denetimi ve Dış Ticaretin Düzenlenmesi" başlıklı 167.maddesi'dir. Madde, dış ticaretin ülke ekonomisine fayda sağlaması amacından dolayı ek mali yükümlülük koyma konusunda Cumhurbaşkanına yetki vermektedir. 167.maddenin son fıkrası da Cumhurbaşkanına ülke ekonomisi gidişatına göre alınacak tedbirlerde yetki tanınacağını hüküm altına almaktadır. Dış ticaretin ülke yararına düzenlenmesinde uygulanan Toplu Konut Fonu, Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu, Destekleme Fiyat İstikrarı Fonu söz konusu yetki çerçevesinde yapılan düzenlemelere örnek oluşturmaktadır[149].

(1.2) Kanunlar

Dış ticaret politikasına *"*2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun*" ve* "3577 sayılı İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun" dayanak oluşturmaktadır.

1982 Anayasanın 167' inci maddesi, ülke ekonomisi yararı gözetilerek ekonomik istikrar ve büyümeye katkı sağlamak amacıyla dış ticaret politikasının söz konusu amaç doğrultusunda yürütülmesi için "ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemlerindeki yasaklamalar", "kotalar", "vergi ve benzeri yükümlülükler" araç olarak kullanılabileceğini hüküm altına almıştır. 167 inci maddenin uygulamasının hukuki dayanağını ise 2976 sayılı Kanun oluşturmaktadır[150].

---

[145] Pazarcı, *Uluslararası Hukuk,* s.28-29.
[146] Aksar, *Teoride ve Uygulamada Hukuk 1,* s.175.
[147] Kaya, Acer, a.g.e., s.38.
[148] Aksar, *Teoride ve Uygulamada Hukuk 1,* s.174-179.
[149] Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku /Genel Hükümler*, 11.b, Bursa: Ekin Yayınevi, 2020, s.33.
[150] Kanun adı her nekadar dış ticaret ile ilgili tüm düzenlemelere yer verdiği şeklinde bir çağrışım uyandırsa da kanunun genel kapsamının "ek mali yükümlülükler" konulması ve kaldırılmasına ilişkin olduğu ifade edilebilir. Bu durum kanunun tarihinin eski olmasında kaynaklandığı ifade edilebilir. 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun Kabul Tarihi 02.02.1984 RG 15.02.1984; Berki, a.g.e., s.183.

Kanun altı maddeden oluşmaktadır. Dış ticaretin ülke yararına düzenlenmesi sağlanmak amacına ilişkin konularda Cumhurbaşkanı yetkilidir. Kanunun dikkat çeken bir diğer hükmü ise dördüncü maddesidir. Madde, ek mali yükümlülüklerin yerine getirilmeden dış ticaret işlemlerinin yapılması durumunda noksan çıkan ek mali yükümlülüğün iki katı para cezası uygulanacağını düzenlemektedir. Bu bağlamda 2976 sayılı Kanun, söz konusu fiil ihlali neticesinde uygulanacak idari yaptırımı hüküm altına almıştır[151].

Ek mali yükümlülükler gümrük tarifelerine ilişkin uygulamalarda ortaya çıkan aleyhe uygulamaları gidermek, ülke içinde üretim yapan firmaların ithalattan olumsuz etkilerini bertaraf etmek amacıyla "menşe" ve "kıymet" esaslı uygulanır. Ülkemizde 1980 yılına kadar uluslararası ticari ilişkilerde gümrük tarifeleri, kotalar ile koruma önlemleri temin edildiği anti damping ve sübvansiyon uygulamaları o dönemlerde henüz olumsuzluklar yaratmaması nedeniyle ve nadir rastlanan durumlar olmaları nedeniyle hukuki düzenlemelere konu olmamıştır.1984 yılından itibaren ise, liberal politikalar ile ithalatın ve ihracatın arttırılmasına yönelik politikalar ağırlık kazanmıştır. Ülkelerin rekabet güçlerini artırmaları için de dış ticarete konu olan malların "kalite" vurgusunun ön plana çıkması ülkeleri yeni tedbirler almaya yöneltmiştir. Bilhassa, damping ve sübvansiyon uygulamalarına konu olan ithalatın ülke ekonomisine zarar vermesinin önüne geçilmesi amacıyla 3577 sayılı Kanun Taslak hazırlıkları başlamıştır[152]. Kanun'un birinci maddesi kanunun amacını haksız rekabete ilişkin işlemler, alınacak önlemlerin genel çerçevesini ortaya koymaktadır. Haksız rekabet konusu dış ticarette en çok tartışılan konular arasında yer almaktadır. Haksız rekabetin önlenmesi için birçok araç ve mekanizma geliştirilmişse de "anti damping" uygulamaları özellikle, DTÖ ve diğer ilgili uluslararası kurumların en fazla itibar ettiği ve hukuki düzenlemelere konu olan yöntemdir. Ülke içinde ithalata konu

[151] "Ek mali yükümlülüklerin yerine getirilmeden dış ticaret işlemlerini noksan gerçekleştirenlere tatbik edilecek ceza kanunun 4. Maddesinin yanı sıra 4458 sayılı GK 234/1 inci madde de geçen ….. üç katı ceza uygulaması da söz konusudur. Bu husus genel kanun-özel kanun uygulaması çerçevesinde dikkate alındığında gümrük kanununda ithalat- ihracat vergilerinin yanı sıra Uzlaşma Yönetmeliğinden düzenlenen diğer ek yükümlülükler çerçevesinde özel kanun niteliğine haiz 4458 sayılı Kanun hükümleri doğrudan tatbik edilmektedir. Ancak burada Gümrükler Genel Müdürlüğü 'nün 15.03.2017 tarihli "Ek Mali Yükümlülükte Ceza Uygulaması" başlıklı yazısında da belirtildiği üzere hem 2976/4 üncü maddesi hem de 4458 234/1 kapsamında kabahat işlenmesi durumunda 5326 sayılı Kabahatler Kanunu 15.maddesinde düzenlenen içtima konusu hükümleri geçerli olmaktadır. Söz konusu madde ise bir fiil ile birden fazla kabahat işlenmesi halinde bu kabahatlere sadece idari para cezası öngörülmüşse en ağırı tatbik edilecektir. Bu itibarla da 6455 sayılı Kanunun 2013 tarihinde yürürlüğe girmesi ile de GK 234.maddesinde öngörülen idari para cezası uygulanmaktadır." Fatih Uzun, "Ek Mali Yükümlülük Mükellefiyet Tahsilinde Uygulanacak Ceza Sorunu", *Gümrük Ticaret Dergisi*, S. 13, 2018, s.84-87.

[152] İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun: 3577 sayılı, 01.07.1989.

olan malları üretenlerin ithalat sürecinde karşı karşıya kalacakları zararları bertaraf etme amacı bu yöntemin esasını oluşturur. Düşük fiyatlı ve devlet destekli (sübvansiyonlu) ithalat işlemleri yasal zemine kavuşturulmuştur[153].

(1.3) Rejim Kararları

Dış ticaret rejimi, ülkenin ithalat-ihracat işlemlerinin yanı sıra ekonomik faaliyetlerini düzenleyen kurallardır. Dış ticaret rejiminin hukuki dayanaklarını ise ulusal bağlamda dış ticaret mevzuatı, gümrük rejimi, kambiyo rejimi oluşturmaktadır[154].

Dış ticaret rejimi işlemlerinin temel hukuki dayanağı 14.05.1964 tarihinde kabul edilen "474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetvelleri Hakkında Kanun" udur[155]. Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması'nın 1947 yılında imzalanmasına kadar yürürlükte olan 01.06.1929 tarihli "1499 sayılı Gümrük Tarifesi Kanunu" uyarınca, Türkiye'ye giren eşyalardan alınacak gümrük resimleri tarifeler uyarınca belirlenmekteydi. Ülkenin içinde bulunduğu ekonomik sorunlar gümrük tarifelerinin gerekli fonksiyonu ve etkiyi sağlayacak yapıda ve seviyede değildi. Özellikle 1960'lardan sonra ülkede sınai yatırımların ve yabancı sermayenin ülkeye girişinin artması, hammadde tedarikinde yaşanan sorunlar ve sınai ürünlerde ihracat yapma gereksinimi gümrük tarifelerinin ihtiyaçlara göre yeniden düzenlenmesini gündeme getirmiştir. Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planı'nın bu dönemde uygulanmış ve planda da yer aldığı üzere dış rekabetten korunması için gümrük vergilerinden istifade edilmesi gerekliliği vurgulanmıştır. 1960-1963 dönemlerinde AET ile yapılan müzakereler neticesinde Ortaklık Anlaşması imzalanmış; tarife ve rejim konularında değişikliklerin yapılarak uyumsuzlukların giderileceği taahhüt altına alınmıştır. Yaşanan gelişmeler neticesinde ülke sanayisinin dış rekabet ve AET ile tam birlik kuruluna kadar korunmasının gerekliliği ve yükseltilen gümrük vergileri ile de yaklaşık olarak 240 milyon liralık ek gümrük vergisi hasılatının olacağını varsayımı kanun tasarısını meclise taşımıştır. Meclis Komisyonu da Gümrük Giriş Tarife Cetvelinin yükseltilmesinde keyfiyetin önlenme, iktisadi ihtiyaçların artması ve bilhassa Türkiye'nin sanayi politikalarına katkısı üzerine tasarı yerinde bulunarak onaylamıştır. Ancak Türkiye'de gümrük vergilerinin gerek hususi kanunlarla düzenlenen geniş ve çeşitli muafiyet-istisnaların yer alması gerekse de GATT

[153] Berki, a.g.e., s.209-210.
[154] Yapraklı, Meçik ve Başar, *Dış Ticarete Giriş*, s.37.
[155] Gümrük Giriş Tarifesi Kanunu, Kanun Numarası: 474, Kabul Tarihi: 14.05.1964, RG. 25.05.1964/11711.

içinde çok taraflı tavizlerin yer almasından dolayı hami ve mali fonksiyonlarının tam olarak icra edilememesine neden olmuştur. Netice olarak tarife uygulamalara ilişkin tutarsız politikalarının önüne geçilmek istenmesi kanunun düzenlenmesi ihtiyacının gerekçelerini oluşturmaktadır[156].

474 sayılı Kanun uyarınca, gümrük giriş tarife cetvelinin Armonize sistem nomanklatürüne dayanılarak düzenleneceği hüküm altına alınmıştır. Uluslararası ticarete konu olan eşyaların sınıflandırılmasında ilk olarak 1931 yılında Cenevre Nomanklatörü, İkinci Dünya Savaşı sonrasında eşya cetvellerinin güncel ihtiyaçları karşılayacak niteliğe kavuşturulması ile 1950 yılında Brüksel Nomanklatörü geliştirilmiştir. 1970 yılında ise Armonize Sistem Nomanklatörü uygulanmaya başlanmıştır[157]. Cumhurbaşkanına tarifeye 474/1.m ye ilişkin düzenleme yetkisi verilmekle birlikte "tarifede yer alan eşyaların gümrük vergisi had ve nispetlerini %50'ye kadar yükseltme, sıfıra kadar indirme veya Cetveldeki had ve nispetleri %50'sine kadar artırma yetkisi tanınmıştır." (474 Kanunun 2.madde)

İthalat Rejim Kararına Ek Karar uyarınca İthalattan alınan gümrük vergisi oranları, gümrük tarife istatistik pozisyonlarına (GTİP) göre belirlenir. 01.01.2021 yılında yürürlüğe giren 31351 Mükerrer 3.sayılı Resmî Gazete de yayımlanan Karar ve 20/12/1995 tarihli ve 95/7606 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan "İthalat Rejimi Kararı", eki listeler ve ekleri değişiklikleri ile birlikte yürürlükten kaldırılmıştır. Yayımlanan yeni İthalat Rejim Kararın amacı "*ithalatın ülke ekonomisi yararına ve uluslararası ticaretin gereklerine uygun olarak düzenlenmesini sağlamak"* tır. İthalat işlemleri ve uygulamalarının yanı sıra ticaret politikaları ve mali mükellefiyetler bu karara dayanılarak düzenlenen yönetmelik, tebliğ, çoklu ve iki taraflı anlaşmalar ile yürütülmektedir.

474 sayılı Kanun da yer alan oranlar ile İthalat Rejim Kararındaki eşyaya uygulanacak oranların farklı olduğu görülmektedir. Söz konusu farklılık vergi oranlarının çeşitli nedenlerle yıllar itibari ile değişikliğinden ileri gelmektedir[158]. Yapılan açıklamalar ışığında İthalat Rejimi Kararında bazı eşyaların ithalinde vergi benzeri ek mali yükümlülük olarak İlave gümrük vergisi uygulanacağı yer almaktadır. İGV uygulanmasının esas nedenini ise, gümrük vergisi oranlarının Türkiye'nin Ortak Gümrük Tarifesi uygulama yükümlülüğünden

[156] 474 Sayılı Kanun Gerekçesi, www.corpus.com.tr; https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar (21.11.2021)
[157] 474 sayılı Kanun m1.
[158] https://files.igmd.org.tr/mev/gmd46/files/assets/basic-html/page4.html(09.02.2021).

dolayı mümkün olmamasından ileri gelmektedir. Dolayısıyla gümrük vergisi adı altında ek ödemeler ile vergilerde artış yaratılmaktadır. 31.12.2020 tarihli 31351 (3. Mükerrer) sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanan ve 01.01.2021 tarihinde yürürlüğe giren "3351 sayılı İthalatta İlave Gümrük Vergisi Uygulanmasına İlişkin Karar" da 01.01.2021 tarihi itibariyle bu tarihten önce yürürlükte bulunan tüm İGV kararları yürürlükten kaldırılmış ve tamamı "3351 sayılı İthalatta İlave Gümrük Vergisi Uygulanmasına İlişkin Karar" uyarınca düzenlenmiştir.

(2) Dış Ticaret Politikası Önlem Araçları

Dış ticaret politikası önlem araçları, genel olarak "gümrük tarifeleri" ve "tarife dışı önlemler" şeklinde iki temel başlıktan oluşmaktadır. Tarifeler, bilinen en eski dış ticareti kısıtlama aracıdır. 1980 yılından sonra özellikle gümrük tarifelerinin işlevselliğini kaybetmesi ve serbestleşme politikalarının artması ile yerine "yeni korumacılık" önlemleri olarak da ifade edilen miktar kısıtlamaları, gönüllü ihracat kısıtlamaları, tarife benzeri önlemler, gözetleme ve izleme önlemleri şeklinde dört alt başlıkta farklı konuları düzenleyen dış ticareti sınırlamada kullanılan alternatif araçlara bırakmıştır[159]. Tarife dışı araçlar ise, genel kabul gören tek tip bir sınıflandırılması olmayan ancak GATT' ın öncülüğünde geliştirilen ancak zaman içinde WTO, UNCTAD gibi uluslararası ticaretin gelişimine katkı sağlayan kuruluşlar ve düzenlemeler çerçevesinde geliştirilen uygulamalardır. WTO tarafından tarife dışı önlemler; İthalatı doğrudan etkileyen önlemler (i) Gümrük prosedürleri, (ii) İthalatı etkileyen tarifeler ve diğer vergiler ve harçlar, (iii) Gümrük değerlemesi, (iv) Sevkiyat öncesi muayene, (v) Menşe kuralları, (vi) İthalat yasakları, kotaları ve lisanslama, (vii) Anti-damping, telafi edici vergiler, koruma rejimleri, (viii) Devlet alımları, (ix) Devlet ticaret işletmeleri, (x) Diğer önlemler. İhracatı doğrudan etkileyen önlemler i) Prosedürler, (ii) İhracat vergileri, (iii) İhracat kısıtlamaları, (iv) İhracat sübvansiyonları, (v) İhracat teşviki, (vi) Özel ekonomik bölgeler Üretimi ve ticareti etkileyen önlemler (i) Düzenleyici çerçeve, (ii) Ticarette teknik engeller, (iii) Sıhhi ve bitki sağlığı önlemleri, (iv) Ticaretle ilgili fikri mülkiyet hakları şeklinde kategorize edilmiştir. UNCTAD tarafından geliştirilen diğer bir tasnif ise Teknik önlemler;(A) Sıhhi ve bitki sağlığı önlemleri, (B) Ticaretin önündeki teknik engeller, (C) Sevk öncesi muayene ve diğer formaliteler. Teknik olmayan önlemler; (D) Koşullu ticareti koruyucu önlemler, (E) İthalat lisansı, kotalar, yasaklar, miktar kontrol önlemleri ve ticarette teknik engellerle ilgili sağlık ve bitki sağlığı önlemleri veya önlemleri

[159] Karluk, *Uluslararası Ekonomi Teori ve Politika,* s.280-281.

içermeyen diğer kısıtlamalar, (F) Ek vergiler ve ücretler dahil fiyat kontrol önlemleri, (G) Finans önlemleri, (H) Rekabeti etkileyen önlemler. Ticaretle ilgili yatırım önlemleri; (I) Dağıtım kısıtlamaları. Satış sonrası hizmetlerle ilgili kısıtlamalar; (L) Sübvansiyonlar ve diğer destek türleri, (M) Devlet tedarik kısıtlamaları, (N) Fikri mülkiyet, (O) menşe kuralları, (P) İhracat önlemleridir[160].

DTÖ kural ihlallerinin ve DTÖ uyuşmazlıklarının önemli bölümünü tarife dışı ithalat tedbirleri oluşturmaktadır. Tablo 7'te görüldüğü üzere DTÖ üye ülkelerinin anlaşmazlık yaşadığı konular da genel bağlamda dış ticaret politikası savunma araçlarından oluşmaktadır.

Tablo 7.DTÖ Anlaşmazlıklarına Konu Olan Anlaşmalar ve Anlaşmazlık Sayıları

DTÖ ANLAŞMAZLIKLARINA KONU OLAN ANLAŞMALAR	ANLAŞMAZLIK SAYILARI (2021)	YÜZDE
GATT 1994	496	%83
Anti Damping Anlaşması	137	%23
Sübvansiyonlar ve Telafi Edici Tedbirler Anlaşması	130	%22
Tarım Anlaşması	80	%13
Koruma Tedbirleri Anlaşması	60	%10
Ticarette Teknik Engeller Anlaşması	54	%0.09
İthalat Lisansları Anlaşması	49	%0.08
Sağlık ve Bitki Sağlığı Önlemleri Uygulanması Anlaşması	50	%0.08
Ticaretle Bağlantılı Yatırım Anlaşması	45	%0.07
Fikri Mülkiyet Anlaşması	42	%0.07
Hizmet Ticareti Anlaşması	30	%0.05
Toplam Sayı	598	

Kaynak: www.wto.org.tr

Bu bağlamda dış ticaret politikası önlem araçları "mali mükellefiyetle ilgili araçlar", "dampinge karşı önlemler", "sübvansiyona karşı önlemler", "koruma ve gözetim önlemleri" başlıkları ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

(2.1) Mali Mükellefiyetle İlgili Araçlar

Dış ticaret politikasının mali mükellefiyetle ilgili temel aracı gümrük tarifesidir. Gümrük tarifesi, "gümrük" ve "tarife" sözcüklerinden oluşan bir kavramdır. "Gümrük" kavramı, idari ve mali yönü olan bir kavramdır. Tarife ise, "*ithal edilen mallar üzerinde alınması gereken*

[160]https://unctad.org/system/files/official-document/ditctab2019d5_en.pdf .(02.02.2022); Karluk, *Uluslararası Ekonomi Teori ve Politika*, s.304.

vergi miktarı veya oranlarını gösteren liste" dir[161]. Gümrük tarifesi ise, bir ülkenin ithalat-ihracat işlemlerinde uygulanılan vergi hesaplamalarına dayanak teşkil eden teknik bir kavramdır[162].

Gümrük tarifesi, gümrük vergisi unsurlarındandır. Tarife konusunun doğru beyanı eşyanın gümrük vergisi, KDV/ÖTV, İlave gümrük vergisi, anti-damping vergisi ve diğer vergilerin beyanın da ayrıca TAREKS uygulamasında, eşyanın gözetim uygulamalarında, eşyaların ihtisas gümrük idarelerince ithal edilip edilmelerinde önem taşımaktadır. Tarife konusunun teknik detaylarının anlaşılabilmesi amacıyla çeşitli başlıklar ile tasnifinin yapılması da mümkündür. Yasayla belirlenen tarifelere "otonom tarife"; uluslararası sözleşmeler ya da mutabakatlar ile belirlenen tarifelere "sözleşmeli tarife"; malın menşeinin etkileri dikkate alınmaksızın yasadaki tek verginin yazılı ve oranın uygulandığı tarifeye "tek sütunlu tarife"; uluslararası anlaşmaların olmadığı ülkelerden ülkeye girişi ya da çıkışı yapılacak malın maksimum ve minimum formlu iki verginin uygulandığı tarifeye "çift sütunlu tarife"; tercihli sistem olarak da bilinen Türkiye'nin AB mallarına uyguladığı tarifeye "üç sütunlu tarife" denir. Ayrıca, vergi oranlarında tam bir özerkliğe sahip diğer ülkelere herhangi bir indirimi kabul etmeyen tarifeye "muhtar tarife"; ticaret anlaşmaları ile bazı tarife maddeleri hakkında indirim kabul eden ve en çok kayıran ülke ilkesi tanınan ülkelere "ahdi tarife", diğer iki sistemin birlikte uygulandığı tarifeye de "muhtelit tarife" denir[163] . Ayrıca gümrük tarifeleri "tercihli tarife" ve "tercihsiz tarife" olarak da ayrılmaktadır. Tercihli tarife de kendi içinde Avrupa Birliği, Serbest Ticaret Anlaşmaları, Tercihli Ticaret ve Genelleştirilmiş Tercihler Sistemi ile tarife kontenjanları gibi spesifik uygulamalar bulunmaktadır. GK 15.maddesi ile 474 sayılı İthalat Rejim Kararı ile her yıl yayımlanan gümrük vergisi ve toplu konut fonu oranlarının ülkeler ve/veya tercihli/tercihsiz tarifeleri de uluslararası anlaşmalar dahilinde belirlenerek uygulanmaktadır.

Gümrük vergileri, geçmiş dönemlerde, daha çok gelir elde amacı ön plandaydı. Gelir sağlayıcı gümrük vergileri, genel olarak bütçeye irat olarak kaydedilir. Ancak genel olarak

---

[161] Karluk, *Uluslararası Ekonomi Teori ve Politika*, s.171; https://sozluk.gov.tr/; Yağan, a.g.e., s.180-181.

[162] Mehmet Adak, *Dış Ticarete Giriş*, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi Yayınları, 2010, s.120; Hamza Çeştepe, Tamer Güven, "Osmanlı İmparatorluğu'nda Dahili Gümrük Vergisi İstisnaları", *AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:16, Yıl:16, Sayı: 2, 2016, s.3-5.

[163] Zeki Tüyen, *Türkiye'de Dış Ticaret Politika ve Uygulamaları,* (y.y): Globus Dünya Yayını, 2016, s.61; Saygılıoğlu, Akçin, a.g.e., s.255; Hulusi Sidal, *Gümrük Politikası Mevzuatı ve Tatbikatı Cilt I*, İstanbul: Berksoy Matbaası, 1966, s.132-134; Selahattin Tuncer, "Gümrük Vergilerinde Oran ve Tarife Sorunları", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 2000 Ekim S.94, s.126.

gümrük vergileri, "mali", "hami", "mali ve hami" olmak üzere üç temel amaca sahiptir. Mali amaç bahsedildiği üzere ithal edilecek eşya üzerinden tahsil edilecek vergilere ilişkindir. Malların yurtiçinde üretilmesine rağmen vergi oranları yüksek tutulduğu taktirde gümrük vergilerinin hami, yani koruyucu amacı ön plana çıkar. Diğer taraftan yabancı ülkelerden ithal edilen malların benzerlerinin ülke içinde üretilmesine rağmen hem ithalatına izin verilip hem de vergi oranlarının ılımlı şekilde uygulanması ise hami ve mali amacın birlikte uygulandığını göstermektedir[164]. Bunlara ilaveten gümrük vergileri, iktisadi, sosyal, mali fonksiyonları olan araçlardır. Gümrük vergileri yerli üretimi koruma, ülke içindeki tüketime yön verme gibi konularda da araç olarak kullanılır. İthal edilen kitap, filmler gibi eşyaların ithallerinin vergilendirilmemeleri ya da düşük vergilendirilmesi; toplum sağlığı düşünülerek fazla oranda alkol içeren içkilerin ithalinden yüksek oranda vergi alınması ya da bazı eşyaların ilaç hammaddelerin kullanılmaları sebebiyle ithalinde gümrük vergisi alınmaması; lüx eşya ithalinde vergi oranının yüksek tutulup ülke ihtiyaçlarında zorunlu ya üretime katkı sağlayacak ürünlerin vergi oranının düşük tutulması; nüfus politikasına yönelik uygulamalar da sosyal fonksiyonuna örnek oluşturmaktadır[165].

İthalata konu olan eşya üzerinden tahsil edilen gümrük vergisi birden fazla vergi, mali yükümlülükten oluşan vergi grubunun adıdır[166]. 1615 Sayılı Gümrük Kanunu'nda "gümrük vergisi"[167] şeklinde kanunda yer almaktayken "*18.06.2009 tarihli 5911 sayılı Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"* ile "gümrük vergileri" şeklinde değiştirilmiştir. Nitekim eşyanın ithalinde ödenecek gümrük vergisi ve diğer eş etkili vergiler ve mali yükler ise, 5911 sayılı Kanunun ithalat vergileri deyiminin kanuna eklenmesiyle uygulamaya konulmuştur[168]. Zira 4458 sayılı GK

---

[164] Cimilli, a.g.e., s.3-7; Vıner, a.g.e., s.91; Sidal, a.g.e., s.14; Özeroğlu, a.g.m., s.34.

[165] Hava Eksilmez, *İthalatta Gümrük Muafiyetlerinin Hukuki, İktisadi, Mali ve Sosyal Etkilerinin Analizi*, (Yüksek Lisans Tezi), Ankara: Gazi Üniversitesi SBE, 2010, s.150; Binnur Çelik, *Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku*, Ankara: İmaj Yayıncılık, 1999, s.24-26.

[166] Selahattin Tuncer, *Gümrükler ve Gümrük Vergileri (Teori-Uygulama)*, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2001, s.4.

[167] 1615 sayılı Gümrük Kanunu 1.m/2 inci fıkrası, "*Bu kanunda geçen (Gümrük Vergisi) ve (Vergi) tabirleri yalnız giriş Gümrük Vergisini (Gümrük vergileri) ve (Vergiler) ise gümrüklerce alınan bütün vergi ve resimleri ifade eder*." hükmü ile yer almaktaydı.

[168] Savaş Özdoğan, "İsminin "Fon" Olarak Çağrıldığına İnanmayın", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Şubat S.182, 2019 s.172.

3.m/8 inci fıkrası uyarınca gümrük vergileri, "*ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerin"* in tümü olarak tanımlanmaktadır[169].

4458 Sayılı GK' nun da gümrük vergisi grubunun alt başlıkları düzenlenmemiştir. Bu husus, ithalat vergileri tanımına giren vergi, fon ve uygulamalar, 27.08.2011 tarihli 28038 sayılı RG de yayımlanan Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği Ek 1 de; gümrük vergileri "*İlave Gümrük Vergisi", "Tek ve Maktu Vergi", "Dampinge Karşı Vergi", "Sübvansiyona Karşı Telafi Edici Vergi", "Katma Değer Vergisi", "Özel Tüketim Vergisi", "Ek Mali Yükümlülük", "Toplu Konut Fonu", "Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu", "Çevre Katkı Payı", "Telafi Edici Vergi(İhracat)", "Türkiye Radyo Televizyon Kurumu (TRT) Bandrol Ücreti(Ticari Olmayan Eşya)*" alt başlıkları ile yer almaktadır.

GK 3.maddede ithalat ve ihracat vergisi tanımında ifade edilen "…..*gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri, ……. diğer mali yükler"* gümrük vergisi konusunun önemli kavramlarını oluşturmaktadır. Gümrük terminolojisi vergi usul kanunu hükümlerinin uygulandığı vergilerden farklı bir sistematiğe sahip olması nedeniyle yalnızca "gümrük vergisi" kavramının tanımlanması konunun anlaşılması için yeterli olmamaktadır[170]. Yerli üreticiyi korumak adına ithal eşyalara uygulanarak, eşyanın fiyatını yükselterek, eşyanın maliyetini artırıcı etki yapan, gümrük vergisine benzer özellik gösteren durumda "eş etkili vergi"; Ticari nitelik taşımayan eşyalar, vergiye tabi eşyadan kara taşıtlarındaki akaryakıt ve sınır ticareti yoluyla serbest dolaşıma giren eşyalardan "tek ve maktu vergi"; Ücret, katılma payı gibi isimlerle gümrük idareleri tarafından konu kapsamında girmesi durumunda "fon" tahsil edilmektedir. Örneğin kaynak kullanımı destekleme fonu, kalkınma planı ve yıllık programları hedeflerine uygun olarak yatırımların yönlendirilebilmesi ve ihtisas kredilerinde kredi maliyetlerinin düşürülmesi amacıyla TC. Merkez Bankası nezdinde kurulmuştur ve ithalat gümrük işlemlerine başlamadan önce bankalar ve finansal kurumlarca tahsil edilirken,

[169] GK 3.m/9; GK 3.m/10.

[170] 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun gümrük vergisi ile ilgili tanımlamalarına ilişkin bir hususun açıklanmasında fayda bulunmaktadır. "Gümrük vergisi" deyimi, eşyanın ithali ve ihracında alınan vergi iken; gümrük vergisi dışında kalan vergileri ve mali yükler ise teknik anlamda gümrük vergisi olmamaları ancak gümrükte alınmaları sebebiyle "gümrük vergileri" olarak adlandırılmaktadır Turgut Candan, *Bir Danıştay Kararı ve İlave Gümrük Vergisinin Anayasal Durumu*", https://turgutcandan.com/2020/03/20/bir-danistay-karari-ve-ilave-gumruk-vergisinin-anayasal-durumu/(31.03.2020)

Toplu Konut Fonu, İthalat Rejim Kararı ekli III Sayılı Liste (işlenmiş tarım ürünleri) ile IV Sayılı Liste'de (balık ve diğer su ürünleri) yer alan ürünlerden alınmaktadır[171].

Özetle gümrük vergisine ek olarak eş etkili vergiler, mali yükler, fonların tahsil edilmesinin nedeni, GATT ve DTÖ kararlarına uyulması yükümlülüğünden dolayı vergi oranlarının artırılmasının kolay olmamasından ve aynı zamanda üye ülkelerin serbest ticaretten de zarar görmemeleri amacıyla ülkelerin ulusal ekonomilerini korumak istemelerinden ileri gelmektedir. Bu bağlamda ulusal mevzuatlarında yasal düzenlemeler yapılarak tahsil edilmektedir[172].

(2.2) Dampinge Karşı Önlemler

Firmalar zaman zaman aynı ürünü yurt içi ve yurt dışı piyasalarda farklı fiyat politikaları uygulayabilirler. Genel olarak piyasalar arasındaki bu ayrımcı düzenlemelere ve fiyat sapmalarına "damping" uygulamaları denir. Maliyet bedelinin altında satılan ithal mallar ise, "dampingli mal" olarak kabul edilir. Firmalar genellikle yıkıcı etkileri olan damping uygulamalarını, farklı pazarlara girebilme, rakiplerini zarar uğratma, gibi nedenlerle tercih ederler. Dolayısıyla damping, "*bir malın normal değerinden (ihracatçı veya menşe ülkedeki iç piyasa satış fiyatından) daha düşük bir fiyatla ihraç edilmesi*" olarak tanımlanabilir[173]. Bununla birlikte damping uygulamalarının, "münferit", "yıkıcı" ve "sürekli" olmak üzere üç türü bulunmaktadır. Münferit damping, firmanın stok fazlası ürünlerini yurt içi piyasadan daha düşük fiyatla satışını gerçekleştirmesidir. Yıkıcı damping, firmaların ya da devletlerin rakip firmaları geçici olarak düşük fiyat politikası ile piyasadan yok etmeye yönelik girişimidir. Zamanla rakip firmalar piyasadan çekilir, fiyatını yükselten firma da damping uygulaması ile kârını artırır. Sürekli damping ise, firmanın sürekli olarak yabancı piyasalarda ürünlerini yurt içi piyasa fiyatının altında satmasıdır[174].

---

[171] Savaş Özdoğan, "Gümrük İdarelerince Gümrük ve Dış Ticaret İşlemlerinde Tahsil Edilen Gümrük Vergisi, Diğer Eş Etkili Vergiler ve Mali Yükler*", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 2019 Nisan S. 184, s.256; Raşit Gültekin, *Gümrük Kabahatleri (Hukuki Analiz, Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, 1.b., Ankara.: Gazi Kitapevi, 2019, s.60-61; Gökhan Terzi, "Dış Ticarette Tek ve Maktu Vergi Uygulaması", *Mali Çözüm, İSMMMO*, Eylül-Ekim 2017, s.94,; Hüseyin Güçlü Çiçek, Orhan Atalay, "Gümrük İdarelerinde Eş Etkili Vergiler ve Fonların Tahsili, Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri", *Gümrük Ticaret Dergisi*, S.10, 2017, s.19.

[172] Çiçek, Atalay, a.g.m., s.16.

[173] 3577 sayılı Kanun 2.m/a bendi; Karluk, *Uluslararası Ekonomi Teori ve Politika*, s.313.

[174] Erol İyibozkurt, *Uluslararası İktisat Teorisi*, Bursa: Ezgi Kitapevi, 1985, s.185; Faruk Türkoğlu, *Ansiklopedik Ekonomi ve İş Hayatı Sözlüğü,* İstanbul*:* Dünya Yayıncılık, 2020, s.104.

Damping uygulamalarının uluslararası dayanağı, "*Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması 1994'ün VI'ncı Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Anlaşması"* (Anti damping Anlaşması) ulusal dayanağı ise, 3577 sayılı Kanun ve ikincil düzenlemeler oluşturmaktadır. Anti damping vergileri, 1904 yılında Kanada'da ilk olarak uygulanmıştır. 1980 öncesinde anti damping önlemleri sıklıkla başvurulan önlemler arasında yer almamaktaydı. Özellikle 1980 yılından sonra ihracata yönelik politikalar firmaları damping uygulamalarına yöneltmiştir. DTÖ' nün 1995 yılında kurulması ile anti damping önlemleri kurallara bağlanmıştır. Her ne kadar bu durumun anti damping uygulamalarını azaltacağı beklense de az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde hala sıklıkla kullanılmaktadır[175].

Türkiye'ye yapılan ithalat bedelinin, benzer eşyanın normal bedelinin altında olması halinde gümrük idarelerince haksız rekabetin önlenmesi ve oluşacak zararı bertaraf etmek amacıyla "anti damping vergisi" uygulanmaktadır[176]. Ancak anti damping vergisi uygulanabilmesi de bazı şartlara bağlanmıştır. İlk adım, yerli firmaların zarar veya zarar tehdidi iddiaları üzerine T.C. Ticaret Bakanlığı İthalat Genel Müdürlüğü Damping ve Sübvansiyon Araştırma Dairesine başvuru yapmaları gerekmektedir. İthalatın dampingli yapıldığı, yerli üretimin zarar tehdidi altında olduğu ve dampingli ithalat ile zarar tehdidi arasında illiyet bağının tespit edilmesi neticesinde firma hakkında soruşturma açılmaktadır. Soruşturmanın açıldığı Resmî Gazete de ilan edildikten sonra tarafların savunmaları alınır. Zarar konuları belirlenerek soruşturma süresince de zararın devam etmesini önlemek için geçici önlemler (teminat) alınır ve soruşturmanın neticelenmesi ile geçici önlemler anti damping vergisi olarak kesinleşmektedir. Malın ithalatçısı anti damping vergisinin mükellefidir[177].

(2.3) Sübvansiyona Karşı Önlemler

Sübvansiyon, "*menşe veya ihracatçı ülkeye fayda sağlayan, doğrudan veya dolaylı mali katkısını veya GATT 1994'ün XVI ncı maddesi çerçevesinde herhangi bir gelir veya fiyat*

---

[175] Tuncer, *Gümrükler ve Gümrük Vergileri Teori-Uygulama*, s.328; Ramazan Kaplan, Kemal Türkcan, "Türkiye'nin Açtığı Antidamping Soruşturmalarının Makroekonomik Belirleyicileri", *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 21(1)2020, s.3.

[176] Kayıhan, Eski, a.g.e., s.112-113.

[177] Karluk, *Uluslararası Ekonomi Teori ve Politika*, s.314; Arslan, a.g.e., s.96; T.C. Ticaret Bakanlığı Damping Rehberi, https://ticaret.gov.tr/data/5bb71aa113b87613d802b783/Damping%20ve%20S%C3%BCbvansiyon%20Rehber.pdf (04.07.2021).

desteği olarak tanımlanmaktadır[178]. Sübvansiyon uygulamalarının sanayi ürünlerine ilişkin kısmının uluslararası dayanağını "Sübvansiyonlar ve Telafi Edici Tedbirler Anlaşması" oluştururken tarım ürünlerine ilişkin kısmını "Tarım Anlaşması" oluşturmaktadır[179]. Anlaşmalar, hem sübvansiyon uygulamaları ile ilgili kuralları hem de sübvansiyonlara karşı ithalatçı ülkelerin haksız rekabeti önleyici tedbirlerini düzenlemektedir.

Sübvansiyon uygulamaları, doğrudan finansal yardım şeklinde yapılabileceği gibi, bir kamu kurumu tarafından verilebilir. Hükümetler, sanayinin gelişmesi için herhangi bir sektöre kaynak sübvanse edebilecekleri gibi belirli bölgeye de verilebilir. Ancak, malı ithal edenin maliyet bedeli içerisinde hükümet desteği de olması sebebiyle sübvansiyonlar "negatif etkili vergi" şeklini almaktadır. Çünkü ithale konu olan mal üzerinden ithalatçı ülke ekstra maliyet yükü ile karşı karşıya kalmaktadır[180]. Bu bağlamda ithalatçı ülke, ithal ettiği malın ülkesinde sübvansiyon ile üretildiği iddiasında bulunması ve bu durumdan ilgili üretim dalının zarara uğradığını kanıtladığı taktirde soruşturma sürecini başlatır. Anti damping önlemleri başlığında açıklandığı üzere soruşturma neticesinde zarar durumu ispatlandığı taktirde zararın bertaraf edilmesi amacıyla da "telafi edici vergi" alınır. Uygulanan sübvansiyon değerinde ilgili mala ithalat tarifesi uygulanır bu da telafi edici vergi olarak doğar[181].

(2.4) Korunma ve Gözetim Önlemleri

Korunma önlemleri, yerli üretim yapan firmaların ithalat neticesinde "ciddi zarar" veya "ciddi zarar tehdidi" ne maruz kalmaları durumunda zararı bertaraf etmek amacıyla hükümetler vasıtasıyla geçici veya sınırlı alınan önlemleridir. Ciddi zarar, "*belirgin bir durum ile yerli sanayi dalının etkilenmesi"*; ciddi zarar tehdidi ise, "*firmanın zarar durumunu gerçek verilere dayandırması"* olarak tanımlanabilir. Soruşturma sürecini başlatacak taraf bu durumları ispat etmek zorundadır. Korunma önlemleri damping-sübvansiyon önlemlerinden farklıdır. Spesifik şekilde bir ülke ya da bir mal üzerinden uygulanmamaktadır. Korunma önlemleri ülkeyi değil, ürünü hedef alır. Bu bağlamda da korunma önlemleri adil ticaret ortamının oluşturulması bağlamında gümrük vergilerinde artış, ek mali yükümlülük, tarife kontenjanı veya bunların bileşimi şeklinde araçlar ile uygulanmaktadır. Korunma Önlemlerine İlişkin uluslararası dayanağı "Gümrük Tarifeleri

[178] 3577 sayılı Kanun m.2/b.
[179] Karluk, *Uluslararası Ekonomi Teori ve Politika*, s.304.
[180] İyibozkurt, Uluslararası İktisat Teorisi, s. 180.
[181] Seyidoğlu, a.g.e., s.217; Karluk, *Uluslararası Ekonomi Teori ve Politika*, s.311.

ve Ticaret Genel Anlaşması (GATT 1994) XIX. Madde", "DTÖ Korunma Önlemleri Anlaşması", ulusal hukuki dayanağını ise "İthalatta Korunma Önlemleri Hakkında Karar (2004/7305)", "İthalatta Korunma Önlemleri Yönetmeliği" oluşturmaktadır[182].

Hükümetler yerli üreticiyi zarara sokacak ürünlerin ithalatını azaltmak ya da ithalat maliyetlerini yükseltmek amacıyla korunma önlemleri olarak çeşitli tedbirlere başvururlar. Söz konusu durum doğrudan yerli firmaları korumak amacıyla yapılsa da tüketiciler üzerinde bu durum mağduriyetlere neden olmaktadır. Dolayısıyla ülkeler korunma önlemlerine ciddi zararın doğması ya da önlem uygulanmasının gerekliliği durumunda başvururlar. Hükümetler, korunma önlemlerini uygulayacakları yönünde kararlarını doğru politikalarla belirlemedirler. Zira korunma önlemlerinde "mütekabiliyet" prensibi geçerlidir. Bir ülke, karşı ülkenin korunma önlemine karşılık eş değer önlem uygulayabilme yetkisine haiz tutulmuştur. Eğer ülke, yeterli deliller ile ciddi zarar durumunu ispatlayamaz ise korunma önlemi uygulanamaz. Diğer taraftan ciddi zarar durumu önceden belirlendiği taktirde iki yüz günü aşmayacak şekilde tarife artışı şeklinde öncelikle geçici önlemler uygulanır. Geçici korunma önleminin gümrük vergilerinde artış yapılması şeklinde uygulanması halinde, ithalat Rejimi Kararı kapsamında belirlenen gümrük vergisi oranı ile geçici korunma önlemi kapsamında belirlenen gümrük vergisi oranı arasındaki farka tekabül eden tutar gümrük mevzuatının ilgili hükümlerine göre teminata bağlanır. Geçici önlemler, kritik durumlarda ve ülke yararı göz önünde bulundurularak uygulanır. Soruşturma neticesinde korunma önlemi kesinleştiği takdirde ise, teminat tutarı hazineye gelir kaydedilir. Ancak soruşturma neticesinde artan ithalatın yerli sanayiye ciddi zararı olmadığı, korunma önlemine gerek duyulmadığı durumda geçici önlem yürürlükten kaldırılır, ödeme alındıysa tarafa geri ödeme yapılır. Korunma önlemleri süreler ile de bağlı tutulmuştur. Korunma önlemleri dört yıl uygulanır. Ancak korunma önlemlerinin ciddi zararı önlemek için gerekliliğinin bulunduğu durumlarda süre uzatımına gidilebilir. Ülkeler genellikle süre uzatıma gitmektedirler. Anlaşma hükmü doğrultusunda korunma önlemi süresinin toplamda sekiz yılı aşmayacağı ifadesi yer almasına rağmen azami on yıl sürenin de ulusal mevzuat bağlamında uygulamada kalabileceği hüküm altına alınmıştır[183].

---

[182] Faruk Şen, *Menşe Kuralları Tercihli Menşe Tercihli Olmayan Menşe*, Ankara: Hermes Ofset Matbaacılık, Ankara, 2020, s.74; T.C. Ticaret Bakanlığı Damping ve Sübvansiyon Rehberi, 2019, s.2-4.

[183] DTÖ Korunma Önlemleri Anlaşması, 2.m, 5.m, 7.m; İthalatta Korunma Önlemleri Hakkında 2004/7305 sayılı Karar m.5; Şen, *Menşe Kuralları Tercihli Menşe Tercihli Olmayan Menşe*., s.75; örneğin,

İthal edilen mala ilişkin takip işlemlerinin izlenmesi ve olası korunma veya tarife tedbirlerinin uygulanıp uygulanmayacağı ise gözetim uygulamalarının konusunu oluşturmaktadır. İthale konu olan eşyanın gümrük vergisi, gümrük kıymeti üzerinden hesaplanır. Gümrük kıymetinin belirlenmesine ilişkin yöntemler ile de eşyanın gümrük kıymetinin gerçek tutarı belirlenir. Eşyanın belirlenen kıymet değerinin altında ve tebliğlerde belirtilen miktarın üzerinde ithalinin gerçekleştirilmesi durumunda "gözetim belgesi uygulaması" devreye girer. Aslında gözetim uygulaması bir korunma önlemi değildir. İthale konu olan mala korunma önleminin uygulanıp uygulanmayacağına yönelik DTÖ Korunma Tedbirleri Anlaşması ile getirilen bir düzenlemedir. Ülkemizde de gözetim uygulamaları hakkında düzenlemeler mevcuttur[184].

Gözetim uygulamaları, eşyanın belirlenen gümrük kıymeti ile ithalinin gerçekleştirilmesini sağlar. Kıymetin altında eşyaların ithalatında da bakanlık tarafından düzenlenen gözetim belgesi aranır. Gözetim belgesi dış ticaret işlemlerinde gümrük idaresi tarafından istenen belgedir. Bununla birlikte uygulayıcılar, gözetim belgesinin doldurulması esnasında ayrıntılı bilgileri paylaşmak istememelerinden dolayı gümrük kıymetini olduğundan yüksek beyan etmelerine yöneltmektedir. Bazı durumlarda firmalar anlaşma hükmü dışında uygulamalar gerçekleştirmelerine rağmen cezai müeyyideler ile de karşı karşıya kalmayabilmektedirler. Netice olarak hem gümrük kıymetini yüksek beyan ederek ödemeleri gerekenden fazla vergi ödemekte hem de 4458 sayılı Kanunda düzenlenen yaptırımlara tabi olmamaktadır. Yükümlü, cezalara maruz kalmamak adına ekstra vergiye katlanmayı tercih etmektedir. Öte yandan gözetim belgesine ihtiyaç duymadan da ithalatını gerçekleştirerek süreci tamamlamaktadırlar[185].

Türkiye'nin DTÖ Anlaşmazlıkların Halli Mekanizması nda başlattığı davalardan DS573 Türkiye - Tayland Klimalara Yönelik Olarak Uygulanan Ek Vergi (2018) davasında Tayland tarafından, çelik ürünlerinde 7 Haziran 2014 tarihinden bu yana ülkemize uygulanan ek vergi şeklindeki korunma önlemine karşı, ülkemiz misilleme önlemi alarak klimalarda ek vergi uygulamaya başlamıştır. Bir başka örnek, DS561 Türkiye – ABD Section 232 Önlemine Karşı Alınan Misilleme Önlemi (2018) davasında, Amerika Birleşik Devletleri (ABD) tarafından, 23 Mart 2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, çelik ve alüminyum ithalatına uygulanmaya başlanan ek gümrük vergilerine karşılık olarak ülkemizce misilleme önlemi yürürlüğe konulmuştur.

[184] İthalatta Gözetim Uygulaması Hakkında Karar (2004-7304); İthalatta Gözetim Uygulanması Yönetmeliği, Mehmet Özkoç, "Gümrük ve Gözetim Uygulaması", *Gümrük Ticaret Dergisi*, Şubat, 2016, Sayı 278, s.90-91.

[185] Aynur Çürgüç Kumcuoğlu, "Son dönemde yürürlüğe konulan dış ticarette korunma önlemleri" https://www.vergidegundem.com//makale?categoryName=Vergide&publicationNumber=11&publicationYear=2015&publicationId=3334793(12.11.2021).

b. Dış Ticaret Uygulamaları

Bir ülkedeki gümrük sistemi, gümrük işlemleri de dahil olmak üzere gümrük vergileriyle doğrudan ilgili tüm konuların resmi ve ekonomik yönünden oluşmaktadır. Gümrük tarifesi, gümrük oranları, hesaplama unsurları, gümrük kanunu biçimindeki normatif işlemler dar anlamda gümrük sistemini oluşturmaktadır. Bununla birlikte geniş anlamda gümrük sistemi, ticaret politikasının amaçlarını da içerir. Dolasıyla gümrük politikası, uluslararası ticarette ulusal çıkarların korunmasıyla bağlantılı ulusal ve uluslararası tüm faaliyetleri kapsamaktadır[186].

Dış ticaret politikalarının somut halini "gümrük" uygulamaları oluşturmaktadır. "Gümrük" ve "eşya", kavramları dış ticaret politikası uygulamalarının önemli iki unsurudur. Hükümetlerin ihracatlarını artırma, yeni pazarlara girme veya da ithalatı azaltma amacıyla ticarete konu olan eşyalara ilişkin düzenlemeleri bulunmaktadır. Dış ticaret politika belirleyicilerinin söz konusu müdahaleleri gümrük işlem ve uygulamalarını düzenleyen mevzuatlar ile gerçekleştirilmektedir. Zira gümrük mevzuatı, dış ticaret politikaları ile gümrük uygulamaları arasında hukuki bağı oluşturmaktadır.

Mısır, Çin, Hint, Yunan, Roma Uygarlıkları' na kadar uzanan ülkeye giriş ve çıkışta genel olarak hemen her toplumda dönem dönem ihtiyari dönem dönem zorunlu olarak "ticaret öşürü", "geçit vergisi", "giriş-taşıma vergisi", "ihraç resmi", "koruma vergisi", "liman vergisi" gibi çeşitli adlarla tahsil edilen ödemeler, ülkelerin dış ticaret ve ekonomi politikalarının temel enstrümanları olmuştur[187]. Ülkemizde dış ticaret işlemleri üzerinden tahsil edilen gümrük vergisi dış ticaret politikası önlem araçları arasında yer alan en eski dış ticaret politikası önlem aracıdır. Politikaların geliştirilmesi ve geliştirilmesinde, Ticaret Bakanlığı görevli ve yetkilidir. Diğer Bakanlıkların işlem ve uygulamalarda görevli tayin edilmeleri de mümkündür. 1 Nolu Cumhurbaşkanlığı kararnamesinde yer aldığı üzere Ticaret Bakanlığı'na bağlı faaliyet gösteren Gümrükler Genel Müdürlüğü gümrük

[186] Malgorzata Czermińska, "Impact of the Covıd-19 Pandemic on Customs System and Customs Procedures In the European Unıon", *Krakow International Studies,* 2021, s.12.

[187] Tüyen, a.g.e., s.330; Gümrük vergisi, Mısır'da "meks", Roma'da "portoria", Gazneliler döneminde "bac ve bac-ı büzürg", Selçuklular döneminde "tamga", İslam vergi sisteminde "zekat" olarak toplanmaktaydı. Gümrük vergileri tarihi bilgi için bknz Turhan Atan, *Türk Gümrük Tarihi I. Cilt*, Ankara: Türk Tarih Kurumu Basımevi,1990.

politikalarının, uygulamalarının, işlemlerinin yürütülmesini sağlamak, kontrol etmek koordine etme ve gerektiğinde her türlü tedbiri almakla yükümlü kılınmıştır.

Ülkemizde gümrük uygulamalarının temel hukuki dayanaklarını 4458 sayılı GK ve 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu oluşturmaktadır. Ticarete konu eşyanın gümrük sınırlarından geçişinde bahsi geçen kanuni düzenlemelere aykırı eylemler ise sırasıyla "gümrük kabahatleri" ve "gümrük suçları" nı doğurmaktadır. Bununla birlikte gümrük uygulamalarına sayıca çok fazla ikincil düzenlemeler de (genelge, tebliğ ve tasarruflu yazılar) kaynak oluşturmaktadır. 4458 sayılı GK gümrük işlem ve uygulamalarının temel hukuki dayanağı olmakla birlikte kanuna dayanılarak çıkarılan gümrük yönetmeliği ise kanun hükümlerine açıklık getirmek amacıyla düzenlenmiştir. Gümrük yönetmeliği dışında çeşitli yönetmeliklerde uygulamalara yön göstermektedir[188].

(1) Gümrük Uygulamaları Temel Hukuki Çerçeve

Gümrük sözcüğü, Latince "commercium", İtalyanca "commercia" kökünden türetilmiş ticaret anlamına gelmektedir[189].

> "*Bir ülkeye giren ya da bir ülkeden çıkan mal ya da eşya üzerinden alınan vergi*", " V*erginin alınması işlemiyle uğraşan devlet kuruluşu*" ve "*Sınır kapılarında denetim ve gözetim işlerinin yapıldığı yer*" "*devletlerarası ticarette sınır geçişlerinden malların kontrol edildiği yer*", "*eşyanın girişinden çıkışından ve geçişinden alınan vergiler*", "*yabancı ülkelerden, ülke kanun ve tarifelerinde yer alan esaslara göre gelen vergiye tabi eşya ve kişilerin muayeneye tabi tutulduğu hat veya bölgeye verilen isim*", "*gümrük vergisi ya da gümrük resmi*" olarak hem mali hem idari açında tanımlanabilir.

DGÖ ise, "*kamu hizmeti şeklinde ana ve yan idari ofisleri ve görevli yetkili memurları ile faaliyet gösteren gerek eşyaların kontrolünü gerekse de gümrük hizmeti ile bağlantılı tüm hukuki ve idari süreçleri kapsayan ve diğer taraftan bir verginin adı*

[188] Hergün, *Gümrük Dili ve Okur-Yazarlığı 1.Cilt*, s.36-39; GK m.22.
[189] Cimilli, a.g.e., s.1.

olmakla birlikte eşyanın ithali, ihracı, nakliyesi ve depolanmasıyla ilgili işlemlerin karşılığında yapılan ödemelerin toplamı" şeklinde geniş açından tanımlanmıştır[190].

Gümrük işlem ve uygulamalarına ilişkin ilke ve esaslar, 4458 sayılı Kanun ve diğer ikincil düzenlemelerde yer almaktadır. Gümrük vergisi nevi şahsına münhasır niteliklere sahiptir. Kanunun3.maddesi, temel kavramlarının düzenlendiği yirmi altı fıkra ile hüküm altına alınan kanunun anahtar maddesidir. Bu bağlamda yukarıda ifade edilen gümrük sözcüğünün idari yönünü ortaya koyan "gümrük idaresi veya idareleri" kavramı kanunda "*giriş gümrük idaresi*", "*çıkış gümrük idaresi*", "*ithalat gümrük idaresi*", "*ihracat gümrük idaresi*" kavramları ile GK m.3/2. Fıkrasında düzenlenmiştir[191].Gümrük idareleri, dış ticaret işlemlerinin başlangıç ve bitiş noktasını oluşturan birimler olmakla birlikte gümrük uygulamalarının kontrol noktasıdır[192]. Diğer bir temel kavram, GK 3.m/ 7 inci fıkrasında tanımlanan "gümrük statüsü" kavramıdır. "*Eşyanın TGB sinde serbest dolaşıma girmiş olup olmadığı yönünden durumunu"* ifade etmektedir. Eşyanın serbest dolaşıma konu olması veya olmaması gümrük işlemlerine ilişkin sürecin anlaşılması için önem arz etmektedir.

Gümrük sınırlarından geçen "eşya" ticarete konu olur. Dış ticaret politikasının uygulanabilmesi için TGB ne gelen eşya söz konusu olmalıdır. Vergilerin ne üzerinden alınacağı kanun koyucu tarafından belirlenmektedir. Vergilerin konusu genelde de o vergiye adını vermektedir[193]. Kanunun amacında ortaya konulduğu gibi "eşya" ve "taşıtlar" gümrük vergisinin konusunu oluşturmaktadır[194].

TGB ne gelen eşya veya taşıtlar **"**gümrükçe onaylanmış işlem ve kullanım" a tabi tutulur. Diğer ifadeyle gümrüğe sunulan her eşyaya/taşıta "gümrükçe onaylanmış işlem veya

---

[190] Haluk Kayıcı, "19.Yüzyıl Sonlarında Edirne Gümrük İdaresi", *Tarih Boyunca Gümrükler* (Ed. Mustafa Tanrıverdi), Hiperyayın, İstanbul: 2019, s.93; Tuncer, *Gümrükler ve Gümrük VergileriTeori ve Uygulama*, s.1; 40. https://sozluk.gov.tr/Glossary Of Internatıonal CustomsTerms, World Customs Organization, December, 2018, s.9.

[191] SelahattinTuncer, "Gümrük Vergileri ile İlgili Yeni Deyim ve Kavramlar", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 2000 Eylül Sayı:93. https://mevbank.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2000-eylul-sayi-93_mdergi_8968a-00_/gumruk-vergileri-ile-ilgili-yeni-deyim-ve-k.html?query=G%C3%BCmr%C3%BCk+Vergileri+ile+%C4%B0lgili+Yeni+Deyim+ve+Kavramlar (24.02.2022).

[192] Berki, a.g.e., s.196; Ülkemizde gümrük idareleri on sekiz Bölge Müdürlüğü yüz altmış bir gümrük müdürlüğü bulunmaktadır. Ayrıntılı liste için https://ticaret.gov.tr/gumruk-islemleri/gumruk-idareleri/gumruk-idareleri-listesi/gumruk-idareleri-listesi(12.12.2021).

[193] Abdurahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, 17.b., Ankara: Gazi Kitapevi, 2016, s.144; Nihat Edizdoğan, Özhan Çetinkaya, Erhan Gümüş, *Kamu Maliyesi*, 4.b., Bursa.: Ekin Yayınevi, 2012, s.148.

[194] Fatma Sultan Kızılay, *Gümrük Vergilerinin Tahsil Süreci, Yaşanan Sorunlar ve Bir Çözüm Önerisi Olarak Uzlaşma Müesseseleri*, (Uzmanlık Tezi), Ankara: T.C. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı, 2011, s.32.

kullanım" tayin edilir. "Gümrükçe onaylanmış işlem veya kullanım" kavramı GK 55.maddesinde tanımlanmıştır. Ancak eşyaya ilişkin "*kamu ahlakı, kamu düzeni, kamu güvenliği, insan, hayvan ve bitki sağlık ve hayatlarının korunması, sanatsal, tarihi veya arkeolojik değeri olan ulusal hazinelerin korunması, fikri ve sınai mülkiyet haklarının korunması gerekçeleri ile"* Cumhurbaşkanı tarafından yasaklama veya kısıtlamalar konulmasına ilişkin istisnai durumlar da düzenlenmiştir[195].

GK 3.m/ 14 uyarınca "gümrükçe onaylanmış işlem veya kullanımı" nın beş başlıktan oluştuğu yer almaktadır. Bunlar; eşyanın *"Gümrük rejimine tabi tutulması", "Serbest bölgeye girmesi", "Türkiye Gümrük Bölgesi dışına yeniden ihracı, imhası", "Gümrüğe terk edilmesi'* dir. Bu hususta eşyanın bir gümrük rejimine tabi tutulması, serbest bölgeye girmesi, yeniden ihracı, imha ve terk edilmesi ya da gümrüğe terki idarenin bilgisi ve gözetimi altında gerçekleştirilmek zorundadır.

(2) Gümrük Rejimleri

Gümrük rejimi, eşyanın TGB den giriş-çıkış işlemlerinin gümrük mevzuatı uyarınca ne şekilde gerçekleştirileceğini ifade eden ifade eden kavramdır[196]. Gümrük idaresinin yürütme ve uygulamaya yönelik işlemleridir[197]. Ülkeye ithali veya ülkeden ihracı gerçekleştirilecek eşya öncelikle bir gümrük rejimine konu olur ve rejime konu olabilmesi de beyan işlemiyle gerçekleşir[198]. Zira rejimler, GK m.58/1 'de "*eşyanın, uygun şekilde yetkili gümrük idaresine beyanıdır"* hükmüyle yer almaktadır[199].

Gümrük Kanunu'nun 58. ila 151 inci maddelerinde gümrük rejimleri düzenlenmiştir. Gümrük rejimleri "*serbest dolaşıma giriş", "transit", "gümrük antrepo", "dahilde işleme", "gümrük kontrolü altında işleme", "geçici ithalat", "hariçte işleme", "ihracat"* olmak üzere sekiz adet başlıktan meydana gelmektedir. Gümrük rejimlerinin temel fonksiyonlarına göre "depolama*"*, "işleme*"*, "kullanım amacı*"* olmak üzere üç başlıkta da gruplandırılabilir.

---

[195] GY 225.m; Genelge 2005/ 12 sayılı Genelge; GK m.55/1., 2., 3.

[196] Erol Kutlu, *Gümrükleme*, (Ed. İlyas Şıklar), 1.b. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını No: 1969, 2009, s.10; Seyidoğlu, a.g.e., s.30, 58; Tuncer, *Gümrükler ve Gümrük Vergileri Teori-Uygulama*, s.351; Cenap Aşcı, *Gümrük Rejimleri, Gümrükçe Onaylanmış Diğer İşlem ve Kullanım Şekilleri*, Gümrük Müfettişleri Derneği Yayınları, Yayın No.7,2001, s. 106-108; Sidal, a.g.e., s.217.

[197] Murat Canıtez, Uygulamalı Gümrük Mevzuatı, Bursa: Ekin yayınevi, 2021, s.43.

[198] Murat Canıtez, Raşit Gültekin, Ayşen Seymen Çakar, *Gümrük Mevzuatı* (Ed. Şafak Ertan Çomaklı), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları, 2020, s.11; Yapraklı, Meçik ve Başar, *Dış Ticarete Giriş*, s.37; İyibozkurt, *Dış Ticaret Teori ve Politika*, s.172.

[199] GK m. 58./1.

Gümrük antrepoları ve serbest bölge uygulamaları "depolama"; dahilde ve hariçte işleme rejimleri "işleme"; geçici ithalat rejimine ilişkin uygulamalar ise "kullanım" fonksiyonlarına örnek verilebilir. GK uyarınca ise, gümrük rejimlerini "şartlı muafiyet", "ekonomik etkili" başlıkları ile değerlendirmek mümkündür. Şartlı muafiyet gümrük rejimleri; "*transit", "antrepo", "şartlı muafiyet sistemi kapsamında dahilde işleme rejimi", "gümrük kontrolü altında işleme rejimi", "geçici ithalat*" rejimlerinden oluşmaktadır. (GK 79.m/1-a) Bu rejimlerin ortak özellikleri, eşyadan gümrük vergileri tahsil edilmeyerek teminata bağlanması ve eşyaların gümrük gözetiminde bulunmalarıdır. Dolayısıyla vergilerin ödenmemesi, ilgili rejimler için öngörülen kural ihlallerinin gerçekleştirilmemesi durumunda ortaya çıkmaktadır. Rejim türü, gümrüğe gelen eşyanın türüne, eşyanın kullanım amacına, alıcının talebine göre belirlenmektedir [200]. Şartlı rejimler verginin ödenmesini çeşitli koşullara bağlamaktadır. Ekonomik etkili gümrük rejimleri ise, eşyanın ülkeye girişi ve çıkışının izne tabi olduğu, eşyaya tam veya kısmi muafiyet tanınan, teminat uygulanılan, gümrük gözetimi altında sıkı takip zorunluluğu bulunan rejimlerdir. GK 79.m/ 1-b uyarınca, "*antrepo", "dahilde işleme", "geçici ithalat", "gümrük kontrolü altında işleme", "hariçte işleme rejimleri*" olarak belirlenmiştir[201]. Söz konusu rejimler, yerli girdi kullanımını teşvik etmelerinin yanı sıra vergisel muafiyet ve kolaylıklardan yararlanılmasını, eşyalara katma değer yaratılmasına gümrük gözetimi altında izin verilmesini sağlamaktadır[202].

Özetle Kanunda sekiz alt başlık ile yer alan gümrük rejimlerinin işleyişinin açıklanması gümrük işlem ve uygulamalarının anlaşılması bakımından önem teşkil etmektedir. Bu bağlamda gümrük rejimleri genel hatları ile ele alınacaktır.

Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi; Yurt dışından gelen eşyaya "*ticaret politikası önlemlerinin uygulanması, eşyanın ithali için öngörülen diğer işlemlerin tamamlanması ve kanunen ödenmesi gereken vergilerin tahsili"* işlemlerinin sırasıyla uygulanması rejimini tanımını da ortaya koymaktadır[203].

---

[200] Melemen, a.g.e., s.532; Cahit Yerci, "Şartlı Muafiyet Rejimlerine Genel Bakış", *Vergi Sorunları Dergisi*, Eylül, 2014, sayı 312, sayfa 1; Ali Nural, *4458 Sayılı Gümrük Kanunu Açıklamaları*, Ankara: Yeni Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneği İktisadi İşletmesi Yayın No:2 (33), 2015, s. 276; Kutlu, *Gümrükleme*, s.123.

[201] Cahit Gökçelik, *Gümrük Rejimleri*, 1.b., Ankara: Ayrıntı Basımevi, 2005, s.29; Nural, Akçin, a.g.e., s.5; Yağan, a.g.e., s.110.

[202] Nevzat Saygılıoğlu, Adnan Gerçek, *Dış Ticaret ve Gümrük,* Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2007, s.152; Nural, Akçin, a.g.e., s.1; Gültekin, a.g.e., s.36.

[203] Sidal, a.g.e., s.218; GK m.74-78

Transit Rejim; GK84'üncü maddesinde rejim, "*İthalat vergileri ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmayan serbest dolaşıma girmemiş, İhracatla ilgili gümrük işlemleri tamamlanmış, eşyanın, gümrük gözetimi altında Türkiye Gümrük Bölgesi içindeki bir noktadan diğerine taşınması"* olarak tanımlanır[204]. Eşyanın TGB içinde, "*yabancı bir ülkeden- yabancı bir ülkeye, yabancı ülkeden -Türkiye'ye, Türkiye'den yabancı bir ülkeye, bir iç gümrük idaresinden diğer bir iç gümrük idaresine"* taşınmasına rejim ile izin verilmektedir[205].

Genel olarak ticarete konu olan eşyanın ülkeye girişinde gümrük vergisi tahsil edilir. Ancak eşya taşıma halindeyken herhangi bir ticaret politikası önlemine tabi tutulmadan, vergi alınmaması durumu transit rejimi ile mümkün kılınmıştır. Bu rejim ile transit geçen taşıt ve serbest dolaşıma girmemiş eşyalarda gümrük vergileri tahsil edilmez. Sadece eşyaya ilişkin yükleme, boşaltma, antrepo gibi masraflar alınır[206].

Transit eşyadan tahakkuk eden gümrük vergileri kadar teminat ödenmesi zorunluluğu bulunmaktadır. Eşya eğer boru hattı, demiryolu, denizyolu ile taşınıyor ise ve ikincil düzenlemeler ile belirlenen durumlar dışında eşyadan teminat alınmamaktadır[207].

Transit rejim uygulaması "Ortak Transit Rejimi*"* ve "Ulusal Transit Rejimi*"* şeklinde iki rejim ile gerçekleştirilir. Ortak Transit Rejimi, 1 Aralık 2012 tarihinden itibaren "Ortak Transit Sözleşmesi (OTS)" çerçevesinde, Avrupa Birliği ve EFTA ülkeleri ile ülkemizin taraf olduğu bir rejimdir. Ulusal Transit Rejim ise, hareket ve varış gümrük idarelerinin[208]. Transit rejiminin işleyişinde sürelere riayet de önemli bir konudur[209].

Gümrük Antrepo Rejimi; Serbest dolaşıma girmemiş eşyaların depolanması, muhafazası ve satışa sunulması işlemlerinin gerçekleştirildiği yerlere "gümrük antreposu" denir. Eşyanın

---

[204] GK m. 84.
[205] GK m.84.2; GY m.212/1.
[206] Ekşi, *Dış Ticaret Hukuku El Kitabı*, s.160.
[207] GK m.85/1, 2.
[208] Mehmet Uylukçu, Umut Şedele, *Ortak Transit ve NCTS Cep Kitabı Sık Karşılaşılan Sorunlar*, http://ggm.gtb.gov.tr/data/51e93abf487c8e3dc0903f51/cepkitab%C4%B121022014.pdf (29.06.2020).
[209] Hareket gümrük idaresinden varış gümrük idaresine taşınacak eşyanın süresi, idareler arasındaki uzaklık, hava koşulları, kullanılan taşıma aracı, güzergah gibi durumlar göz önünde bulundurularak belirlenir. Ortak transit rejimi kapsamında süre sınırı, mücbir sebepler haricinde beş günden az olmamak kaydıyla belirlenir. Ulusal transit rejiminde ise süreler, Nisan, Mayıs, Haziran, Temmuz, Ağustos, Eylül aylarında azami 120 saat; Ekim, Kasım, Aralık, Ocak, Şubat ve Mart aylarında azami 168 saate kadar belirlenir. Gümrük Genel Tebliği (Transit Rejimi) Seri No:4 25.madde/3.fıkra

parlayıcı, patlayıcı, tehlikeli olmaları veya korunmaları için özel düzenek yapılarına ihtiyaç duyulması durumlarına göre eşyalar genel veya özel antrepolar da muhafaza edilir. Genel antrepolar, herkes tarafından eşya konulan yerler olarak kullanılırken özel antrepolar ise sadece antrepo işleticisinin eşyalarının muhafaza edildiği yerlerdir. Genel antrepolar, A, B ve F; özel antrepoların, C, D ve E tip antrepolardır[210].

Gümrük idarelerinin izni ile antrepolarda elleçleme işlemleri yapılabilir. İdarenin bilgisi dışında yapılan her türlü işlem ise rejim ihlali ile cezai müeyyidelere tabi olur. Diğer taraftan antrepo işleticisinin de gerekli tedbirlerin almaması ila zarara uğranılması durumunda yükümlülükleri yerine getirmeyen kişiler de gümrük vergilerinden dolayı sorumlu olmaktadır[211]. Rejim özellikle, paranın değer kaybettiği veya lojistik maliyetlerinin arttığı veya da savaş gibi ekonomik veya siyasi konjonktürel dalgalanmaların yaşandığı olağanüstü dönemlerde eşya temin etmede güçlüklerin yaşandığı zamanlarda devletlere avantaj sağlarken firmalara da antrepolardan ihtiyaç duydukları ürünü kolaylıkla temin etme, sipariş maliyetlerini, zaman kayıplarını azaltma avantajları sağlamaktadır. Bu bağlamda antrepo rejimi dış ticareti teşvik etmede önemli bir araçtır[212].

Dahilde İşleme Rejimi; Yurtiçindeki üreticilerin girdi temin edememeleri veya hammadde, yarı mamul gibi girdilerin gümrük vergisi ve diğer ticaret politikası önlemlere tabi tutulmadan teminata bağlanarak ithaline olanak sağlayan ve ihracı taahhüt edilen işlem görmüş ürünün gümrük mevzuatı hükümleri ile TGB dışına veya serbest bölgelere ihraç edilmesine olanak sağlayan rejimdir[213].

GK 'nun 108 inci maddesi, "*Serbest dolaşımda olmayan, işlem görmüş ürünlerin üretiminde kullanılmasından sonra Türkiye Gümrük Bölgesinden yeniden ihraç*

---

[210] Gümrük Antrepo Rejimi hakkında bknz; GK m.93-107, Sayaç İşlemleri Tebliği (Seri No:1), Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliği; Sidal, a.g.e., s.356; Nural, Akçin, a.g.e., 1996, s.7.

[211] Kaptan Kılıç, *Kaçakçılık Suçları, Gümrük Kabahatleri ve Gümrük Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları*: Gazi Kitapevi, 2013, s.410-411.

[212] Sidal, a.g.e., s.358; Ali İhsan Özeroğlu, "Dış Ticaret ve Antrepo Rejimi", *Anadolu Bil Meslek Yüksekokulu Dergisi (ABMYO)*, 22, 2011, s.37; Deniz Koyunoğlu, "Ekonomik Etkili Gümrük Rejimleri ve Avantajları", *Lebin Yalkın Mevzuat Dergisi*, 2013, S.109, s.225-226.

[213] GK m.108.-122;Abdulkadir Tekin, Ümit Engin Tekin, *4458 Sayılı Kanuna Göre Gümrük İşlemleri Mevzuat-Teori, Uygulama-Vergilendirme,*Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017, s.152;Kutlu, *Gümrükleme*,s.145; Ahmet Gökgöz, Ayberk Şeker, *Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi*, Bursa: Dora Yayıncılık, 2014, s. 148; Kaya,a.g.e., s.243; Cevdet Bozkurt, "Dahilde İşleme Rejimi İhlalinden Kaynaklı Vergi Alacağının Belgenin Kapalı Olması Halinde Tahsilat Süreci", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*,Mart S.147, 2016, s.250.

*edilmesi amacıyla, gümrük vergileri ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın ve vergileri teminata bağlanmak suretiyle, geçici olarak ithal"*i hükmüyle düzenlemiştir.

DİR, ihraç edilecek malların üretiminde kullanılan ithal malları gümrük vergisinden muaf tutmaktadır. Ancak işlenmiş ürünün ihraç edileceği ülke, işlenmiş ürünün ithalatçı ülkede tercihli tarifeden yararlanıp yararlanmayacağı gibi kriterlere bağlı olarak ithal eşyadan gümrük vergisi tahsil edilip edilmeyeceği değişmektedir[214]. Ancak, eşya, işlendikten sonra üçüncü bir ülkeye gönderilebileceği gibi AB üyesi ülkelere veya STA imzalanan herhangi bir ülkeye de gönderilebilir. AB üyesi ülkelere "ATR dolaşım belgesi" eşliğinde, STA kapsamındaki ülkelere "EUR.1" eşliğinde gönderilen eşyalarda ise telafi edici vergi ödeme yükümlülüğü ortaya çıkar[215].

"Şartlı muafiyet sistemi" ve "*geri ödeme" s*istemi ile rejim firmalara kolaylık sağlamaktadır[216].Şartlı muafiyet sistemi, ihracatçılara ihraç edecekleri ürünün imalatına yönelik ithal ettikleri girdilerde vergi tutarı kadar teminat yatırmaları suretiyle vergilerin askıya alınmasına izin vermektedir. Teminat rejime tabi eşyanın serbest dolaşıma girecek olması halinde alınması gereken vergiler kadar alınır. Burada temel şart, işleme faaliyetine tabi tutulan eşyanın ihracının gerçekleştirilmesidir. Eşyanın yurt dışına ihracı ile de teminata bağlanan vergiler iade olunur[217].Geri ödeme sisteminde ise, ithal edilen eşya, eğer varsa vergileri ve diğer eş etkili mali yükleri tahsil olunarak serbest dolaşıma girmektedir. Bu sistemde, ithalat esnasında alınan vergiler ihracat yapılırken geri ödenir. Dolayısıyla geri ödeme sisteminde ihracatın gerçekleştirilmesini müteakiben tahsil edilen vergiler iade edilmektedir. Şartlı muafiyet sisteminde eşya serbest dolaşımda eşya statüsünde değildir. Vergiler teminat karşılığında alınır. Eşya ticaret politikası önlemine tabi değildir. Geri ödeme sisteminde ise eşya, serbest dolaşımda eşyadır. Eşyaya ilişkin vergiler ödenir, ticaret politikası önlemi uygulanır. Firmalar nadiren geri ödeme sisteminden yararlanır. Genellikle şartlı muafiyet sistemini kullandıkları görülmektedir. Şartlı muafiyet sistemi kapsamındaki

[214] Cahit Yerci, "Dahilde İşleme Rejiminin Avantajı", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 2001 Mayıs S.101, s.154-155.
[215] Cahit Gökçelik, *Gümrük ve Dış Ticaret Uygulamaları*: YGM ve Denetim, Kasım, 2009, s.192.
[216] Nuray Ekşi, *Milletlerarası Ticaret Hukuku,* 3.b., İstanbul: Beta Yayıncılık, 2019, s.452.
[217] 8391 sayılı Dahilde İşleme Rejimi Kararı 5.maddesi.

dahilde işleme rejiminde gecikme zammı söz konusu olmakla birlikte geri ödeme sisteminde eşya zaten serbest dolaşıma sokulduğu için gecikme zammı söz konusu değildir[218] .

Gümrük Kontrolü Altında İşleme 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 rejim" olarak tanımlanabilir[219].

Rejimin adı, gümrük işlemlerinin gümrük idaresi tarafından yapıldığı şeklinde bir yorum doğursa da rejimde gümrük kontrolü ve gözetimi altında olan işletmenin faaliyetleridir[220]. Nitekim rejime tabi tutulan ithal eşyasının, tercihli tarifeden yararlanabildiği ve aynı tercihli tarife uygulamasının serbest dolaşıma giren aynı nitelikteki işlenmiş ürünlere de uygulanabildiği hallerde, işlenmiş ürünlerin tabi olduğu ithalat vergileri söz konusu tercihli tarife çerçevesinde belirlenmiş vergi oranına göre hesaplanır. Dolayısıyla işleme faaliyeti neticesinde elde edilen işlenmiş ürün serbest dolaşıma sokulmakta ve bu ürünlerin tarifesi üzerinden vergilendirmektedir[221].

DİR ile rejimin benzerlikleri olmakla birlikte farklılıkları da bulunmaktadır. DİR de ithal eşyası işleme tabi tutulur akabinde ihracı gerçekleştirilir; gümrük kontrolü altında işleme rejiminde, ithal eşya işleme tabi tutulduktan sonra serbest dolaşıma konulması amaçlanır. DİR de yapılan işleme faaliyeti büyük boyutlarda olup sınai nitelikte eşya türleri için geçerliyken gümrük kontrolü altında işleme rejiminde eşyalar küçük işlemlere tabi tutulmaktadır[222].

Geçici İthalat Rejimi; Rejim, kişilere eşyalarını TGB ne getirip kullandıktan sonra ve tekrar yurt dışı etme avantajı sağlamaktadır. Eşya, serbest dolaşımda değildir. Geçici ithalat rejimi

---

[218] Dahilde İşleme Rejimi Kararı 8.maddesi; Melemen, a.g.e., 2016, s.591; https://www.ticaret.gov.tr/ihracat/mevzuat/dahilde-isleme-rejimi ; Nural, Akçin, a.g.e., s.33; Gökçelik, *Gümrük ve Dış Ticaret Uygulamaları,* s.182-187; Bozkurt, a.g.m., s.250.

[219] GK m.123-127.

[220] Ekşi, *Dış Ticaret Hukuku El Kitabı*, s.162.

[221] Koyunoğlu, *"Ekonomik Etkili Gümrük Rejimleri ve Avantajları"*, s.226; Nural, Akçin, a.g.e. s.74; *Gümrük İdarelerindeki Temel Süreçlere İlişkin İş Akışları El Kitabı*, T.C. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Mayıs, 2016, s.60.

[222] Nural, Akçin, a.g.e., s.3.

ile gelen eşya ithalat vergilerinden tamamen veya kısmen muaf tutulabilir. Yerli ürünlerle rekabetin olmadığı veya uluslararası anlaşmalara konu olan eşyalar tam muafiyete teminata bağlanarak konu olabilmektedir. Ancak yerli ürünlerle rekabete konu olacak birtakım eşyalarda kısmi muafiyet uygulanabilirken bu durumda her ay için serbest dolaşıma girmesi halinde alınması gereken vergilerin %3 ü tahsil edilmektedir[223].

Geçici ithalat izni, eşyayı kullanan veya kullandıran kişinin talebi üzerine gümrük idareleri tarafından verilir. Eşyanın geçici ithalat rejimi altında kalma süresi azami yirmi dört aydır. İdare gerektiği taktirde daha kısa süreler de belirleyebilir[224]. Geçici ithalatına izin verilen eşya, rejimle sınırlandırıldığı süre içinde ve kullanım amacına uygun olarak kullanılmak zorundadır. Aksi durum gümrük yükümlülüğünü doğuracaktır[225] .

Geçici ithalat rejiminde gümrük idaresi tarafından "Eşyaların Geçici Kabulü İçin ATA Karneleri Hakkındaki Gümrük Sözleşmesi" veya "Geçici İthalat Sözleşmesi" ne taraf bir ülke tarafından düzenlenmiş, gümrük yetkilileri tarafından onaylanmış ATA Karneleri kabul edilir. Geçici ithalatın ATA Karnesi ile yapılması ayrıca başka bir belge ve teminat aramasını gerekli kılmaz[226]. Bu bağlamda geçici ithalat rejimi yabancı bayraklı bir gezinti teknesi, yat ve benzeri deniz araçları; yabancı plakalı TC vatandaşı olsun olmasın yurt dışından turist olarak gelen kişilerin beraberinde getirdikleri tüm kara taşıtları; yabancı sporcuların, takımların, kulüplerin ve benzeri sivil toplum örgütleri ile bireylerin beraberinde getirdikleri av malzemesi, müzik aletleri, teknik personelin alet ve edevatları vs.; ticari taşımacılık yapan yabancı TIR, Otobüs, gemi ve uçak gibi bir çok eşya ve taşıtın gümrük bölgesine girmesi ve Türkiye'den belli sürelerde çıkmasına ilişkin gümrük işlemleri geçici ithalat rejimi ile gerçekleştirilmektedir.

Hariçte İşleme Rejimi; Ekonomik ve teknolojik gerekliliklerden dolayı firmalara serbest dolaşımdaki eşyayı TGB dışına çıkararak işleme ve üretim faaliyetlerini gerçekleştirmelerine imkân tanıyan rejimdir. Bu sayede elde edilen işlenmiş/ yarı işlenmiş

---

[223] GK m.128; Gökçelik, *Gümrük ve Dış Ticaret Uygulamaları*, s.204; Bayram Çelik, "Geçici İthalat Rejiminde Kısmi Muafiyet Uygulaması", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Ekim Sayı:130, 2014, s.312; https://www.ticaret.gov.tr/gumruk-islemleri/sikca-sorulan-sorular/ticari/gecici-ithalat

[224] GK m.129-130.

[225] Cahit Yerci, *Yorum ve Açıklamalarla Gümrük Hukuku ve Davaları Örnekler-Çözümler-İçtihatlar,* Ankara: Seçkin Yayıncılık,2019, s.40.

[226] T.C. Ticaret Bakanlığı Geçici İthalat hakkında bilgi,https://www.ticaret.gov.tr/gumruk-islemleri/sikca-sorulan-sorular/ticari/gecici-ithalat(28.04.2021).

ürünlerin ithalat vergilerinden tam veya kısmi muafiyet sağlanarak serbest dolaşıma sokulur. İthal edilen işlem görmüş ürünlerin aynı ya da benzerini üreten işletmelerin çıkarlarını olumsuz etkilemeden işlem gören ürüne dönüştürerek veya tamiratını gerçekleştirerek ihraç eşyanın satışını teşvik etmeyi amaçlamaktadır. Bu bağlamda geçici ihracat eşyasının yerine kullanılmak üzere ikame ürünle değiştirilmesi "standart değişim sistemi" olarak adlandırılır. Bu çerçevede, teknoloji imkanlarından, ucuz işgücünden, eşyanın tamir edilerek veya yenilenmek üzere geçici olarak ihracını gerçekleştirilmesine imkân tanıyan rejim ile ürün için ödenecek ithalat vergilerinin de düşürülmesi amaçlanmaktadır [227] .

İhracat Rejimi; GK 150.m uyarınca "*serbest dolaşımda bulunan eşyanın ihraç amacıyla Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkışına ilişkin hükümlerin uygulanması"* şeklinde tanımlanmaktadır[228]. İhracatın ülke ekonomisi yararına geliştirilmesi amacına yönelik olarak ihracatın her aşamasında denetim, yönlendirme ve her türlü düzenlemeleri yapılması, piyasalardaki olağandışı gelişmeler sebebiyle yaşanan yetersizliklerde ticaret konu olan eşyanın kamu güvenliği, kamu sağlığı, hayvan, bitki ve çevre korunması gibi hususlarda ek kısıtlama ve yasaklama getirilebilmesi de mümkündür[229]. Öte yandan varış ülkesinde vergilendirme ilkesinden dolayı ihracat rejimi mali mevzuat açısından önem taşımaktadır. İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetlerde Katma değer vergisi, istisnadır. Bununla birlikte gözetim ve korunma önlemleri, haksız rekabete karşı önlemler, miktar kısıtlamaları, anti damping vergisi gibi önlemler kural olarak bir eşyanın ülkeye ithali esnasında uygulanmaktadır[230].

(3) Kambiyo Rejimi

Kambiyo kavramı, iki farklı ülke parasının alacak tahsili ve borç ödenmesine ilişkin yabancı paralar üzerinden gerçekleştirilen işlemleri ifade etmektedir[231].

---

[227] GK m.135 ve gerekçesi; Hüseyin Yavuz, *Gümrük Mevzuatı Uygulamaları*, Ankara: Analiz Yayınları, 2019, s.290; *Gümrük İdarelerindeki Temel Süreçlere İlişkin İş Akışları El Kitabı*, s.58; Deniz Koyunoğlu, "Eşyanın Tamir Amaçlı Hariçte İşleme Rejimi ve Gümrük Uygulamaları", *Lebin Yalkın Mevzuat Dergisi*, Temmuz Sayı:91, 2011, s.209.

[228] GK m.150-151; GİKY, T.C. Ticaret Bakanlığı İhracat Rejimi hakkında bilgi, https://www.ticaret.gov.tr/ihracat/mevzuat/ihracat-rejimi (21.05.2021).

[229] İhracat Rejim Kararı m.3.

[230] Adnan Gerçek, *Türk Mali Hukukunda Teminat Kurumu*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013, s.158; Gültekin, a.g.e., s.39; KDVKK m.11.

[231] Akçin, a.g.e., s.351; Celalettin Cantekin, *MYO Müfredatına Uygun Dış Ticaret İşlemleri ve Uluslararası Bankacılık Mevzuat-Uygulamaları-Finansman*, 4.b. Ankara: Seçkin Yayınevi, 2017, s.51-52.

Kambiyo rejimi, 1567 sayılı "Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun", "32 sayılı Karar", "Karara ilişkin dönem dönem yayınlanan tebliğler ile düzenlenen bir alandır[232].

Uluslararası ilişkilerin sürdürülebilir kılınması, ödemeler dengesindeki olumsuz etkilerin giderilmesi, ulusal rezervlerin korunması ve döviz kontrolleri bir dizi ödemelere ilişkin düzenlemeler ve esaslar ile gerçekleştirilmektedir. Ödemeler sistemindeki aksaklıklar ve para değerlerinin düşmesi gibi ekonomik istikrarsızlık yaratan konular da devletler kambiyo denetimlerini üstlenebilmektedir. Ülkemizde ise denetim yetkileri "Hazine ve Maliye Bakanlığı", "Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası", "T.C. Ticaret Bakanlığı" kontrolündedir[233].

Ülkelerin ithalatı belli düzeyde tutmak ihracatı artırmak sanayi ve hizmet sektörü gibi sektörleri korumalarında kambiyo denetimi konusu ön plana çıkmıştır. Zira ülkemizde 1980 yılına kadar sabit kur rejimi ve TCMB kontrolünde sıkı kambiyo rejimi uygulanmıştır. 1923 yılında İzmir İktisat Kongresi ile kambiyo denetimi konusuna yönelik çalışmalar ilk olarak ortaya konulsa da devam eden süreçte özellikle zorunlu ihtiyaçların ithalatında kapalı kambiyo rejimi uygulamasına geçilmiştir. Bu durum dış ticaret ve döviz işlemlerinin TCMB kontrolünde yapılması ile sağlanmıştır. Ancak 1980 Kararları ithalat ve kambiyo rejimlerinin serbestleştirilmesini de beraberinde getirmiştir. 1989 yılında çıkarılan 32 sayılı Karar ile atılan yabancı sermayenin ülkeye serbest şekilde girişine yönelik yapılan yasal düzenlemeler bu bağlamda önem arz etmektedir. Öte yandan 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Korunma Hakkındaki Kanun 25.02.1930 tarihinde üç yıl süreyle yürürlüğe girmesi 1930'lu yıllarda dış ticaretin dengelenmesine katkı sağlamıştır. Ülkemizde 1981 yılında sabit kur uygulamasından günlük kur uygulamasına geçilmiş, yerleşik kişiler 1983 yılında yayımlanan 28 sayılı Karar ile yabancı paralarını değerlendirme hakkına sahip olmuşlar. 1990 yılları başında sermaye hareketlerinin serbestleştirilmesi söz konusu olmuştur. Sermayenin serbestleştirilmesi döviz girişini artırmış ancak döviz fazlalığı da kurlara yansımış, kurlarda düşüşler olmuştur. Bu durumda doğal olarak dış ticaret açıklarına

[232] Cantekin, a.g.e., s.47.

[233] Uluslararası para sistemi kronolojisi para ve kambiyo rejimleri hakkında ayrıntılı bilgi için bknz. Tunç, a.g.e., s.262-265;267-293; Canıtez, *Uygulamalı Gümrük Mevzuatı*, s.12; Ekşi, *Milletlerarası Ticaret Hukuku*, s.220-222.

neden olmuştur. Yaşanan tüm bu gelişmeler neticesinde IMF' ye Türk parasının konvertibl hale getirilmesi için müracaat edilmiştir[234].

Türk parasının yabancı paralar karşısındaki değerinin korunması, kıymetinin belirlenmesi, Türk parasını temsil eden belgelerin ithali-ihracı, kıymetli maden, taş ve eşyalara ilişkin sermaye hareketlerine ilişkin kambiyo işlemlerine ait düzenlemeler 1567 sayılı Kanuna dayanarak çıkarılan 32 sayılı Karar ile yürütülmektedir. "Türk Parası", "Döviz", "Döviz Kurları", "Kıymetli Madenler", Taşlar ve Eşya" lara ilişkin düzenlemeler de karar uyarınca gerçekleştirilmektedir. 32 sayılı Karar, kambiyo işlemlerinin uygulanmasına yön gösteren kurallardır. Ancak kambiyo mevzuatında ve kambiyo işlemlerinin yürütülmesinde 32 sayılı karar dışında ikincil düzenlemelerde uygulamaya yön göstermektedir[235].

4. Dış Ticaret ve Hukuk Kuralları İlişkisinin Değerlendirilmesi

Kural, "*Bir sanata, bir bilime, bir düşünce ve davranış sistemine temel olan, yön veren ilke, nizam*", "*davranışlarımıza yön veren, uyulması gereken ilke*" olarak tanımlanabilir[236]. Hukuk kuralları ise, kişiler arasındaki ilişkileri düzenleyen ve uyulmaması neticesinde kişileri çeşitli yaptırımlarla karşı karşıya bırakan düzenlemelerdir. Kuralların uygulama alanlarının saptanması ve incelenmesi ulusal ve uluslararası hukuk açısından önem teşkil etmektedir[237]. Ulusal hukuk ülke sınırları içinde devlet-devlet ve devlet-kişi ilişkilerini kamu ve özel hukuk kuralları çerçevesinde uluslararası hukuk ise devletler arasındaki ilişkileri "uluslararası kamu hukuku" ve "uluslararası özel hukuk" kuralları ile düzenlemektedir. Uluslararası kamu hukuku, uluslar arasındaki diplomatik ilişkilere ilişkin kanunlar ve egemen ulusların hak ve yükümlülüklerini içeren hükümetler arasındaki hukuki ilişkileri düzenler. Uluslararası özel hukuk ise, uluslararası kamu hukuku konuları dışındaki konuları düzenlemektedir[238].

Konu ve kişi bakımından da ulusal hukuk ile uluslararası hukuk benzerlik taşır. Ancak zaman zaman her iki hukuk türünün aktörleri arasında çatışma söz konusu olabilir. Çünkü devletler hem ulusal hem de uluslararası hukukta söz sahibidir. Bu bağlamda ortaya iki soru

---

234 Dikkaya, Üzümcü, a.g.e., s.220.
235 32 sayılı Karar 1.madde; 2018-32/48 sayılı Tebliğ; Akçin, a.g.e., s.351; Durukanoğlu, a.g.e., s.361-367.
236 TDK Sözlük https://sozluk.gov.tr/
237 Edip F. Çelik, *Milletlerarası Hukuk İkinci Cilt*, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları No:1624, Fakülteler Matbaası, 1971, s.3.
238 Ball vd., a.g.e., s.280.

ortaya çıkmaktadır. İlk olarak aynı konuyu düzenleyen hukuk alanlarının var olması durumunda konunun hangi hukuk alanı ile çözümleneceği ikinci olarak da hem hukuk konularının hem de hukuk kişilerinin çatışması durumunda uluslararası hukuk kurallarının ulusal düzeyde doğrudan uygulanmasının mümkün olup olmayacağının izahı gerekmektedir[239].Öte yandan hem ulusal hem de uluslararası hukuk kurallarının ihlali neticesinde kişiler, hukuki ve cezai sorumluluk ile karşı karşıya kalır. Uluslararası hukukta sorumluluk konusu önemli bir konudur. Dolayısıyla uluslararası anlaşmaları akdeden devletler anlaşma hükümlerini ihlal edici eylemleri sorumluluklarını doğurmaktadır[240].

Uluslararası ekonomik ilişkilerde genel olarak zayıf devletlerin güçlü devletler karşısında zarar görmelerinin önlenmesi, ekonomik bakımdan güçlü devletlerin kendi çıkarlarına yönelik politikalar geliştirmelerini engellenmesi gibi nedenler ticari ilişkilerin kurallar ve ilkelere bağlanması gerekliliğinin diğer sebeplerini oluşturmaktadır[241]. Ülke içinde yapılan mal-hizmet alım satımı ticari işlemler ve borçlandırıcı yükümlülükler sebebiyle öncelikle ulusal hukuk kuralları ticari ilişkilerin kaynağını oluşturuyorsa bununla birlikte borçlar hukuku, ticaret hukuku, vergi hukuku gibi hukuk dalları ve ilişkili hükümler ticari işleyişe yön vermektedir. Ayrıca ülkeler arasındaki ticari ilişkiler de temelde uluslararası ticaretin konusunu oluşturmakla birlikte hem uluslararası hukuku doğrudan konusunu oluşturmakta hem de uluslararası örgütler ve uluslararası ticari ilişkiler bağlamında diğer düzenlemelerin konusunu oluşturmaktadır[242].

Sonuç olarak dış ticaret işlemlerini de ülkeler ulusal mevzuatlarına bağlı şekilde gerçekleştirmelerinin yanı sıra uluslararası hukuk düzenlemelerine doğruda bağlıdırlar. Ulusal hukuk da anayasa, uluslararası anlaşma=kanun ve ikincil düzenlemeler şeklinde ifade edilen normlar hiyerarşisi esası uluslararası hukuk da yerini ağırlıkla uluslararası sözleşmelere bırakmaktadır. Hukuki düzenlemelerin yanı sıra uluslararası örgütler ve diğer düzenlemeler çerçevesinde kurallar-düzenlemeler de mevcuttur. Dış ticaretin sayıca fazla mevzuat ve düzenlemelere konu olması sebebiyle de bu konu başlığında ulusal ve

---

[239] İbrahim Kaya, Yücel Acer*, Uluslararası Hukuk Temel Ders Kitabı İngilizce Özetli*, 9.b.: Seçkin Yayınevi, 2018, s.33-34.

[240] Yusuf Aksar, *Teoride ve Uygulamada Uluslararası Hukuk II*, 5.b., Ankara.: Seçkin Yayınevi, 2019, s.201-203.

[241] Telli, a.g.e., s.5.

[242] Sarıbeyoğlu, a.g.e., s.1; Aksar, *Teoride ve Uygulamada Uluslararası Hukuk I*, s.23; Ayşe Tütüncü vd. (Der), *Prof.SevinToluner Ders Notlarından Milletlerarası Hukuk (Giriş-Kaynaklar),* 2.b., İstanbul: Beta Yayınevi, 2019, s.9; Doğan, *Devletler Hukuku*, s.35-36.

uluslararası hukuk kurallarının genel çerçevesi, birbirleriyle ilişkileri ortaya konulduktan sonra kuralların bağlayıcılığının hukuki dayanakları ortaya konulacaktır.

a. Ulusal ve Uluslararası Hukuk Kuralları Genel Çerçevesi

Ulusal hukuk kuralları, meşruiyeti ve etkinliği her devletin kendi yetki alanı ile sınırlı, kaynağını kanun koyucunun iradesinden alan düzenlemelerdir. Başta anayasa olmak üzere yazılı ve yazısız düzenlemeler ulusal hukukun temel kaynaklarını oluşturmaktadır. Ulusal hukukun süjesi, kişidir. Bu bağlamda da ulusal hukukta devlet, uymakla yükümlü olunan düzenlemeleri yapar ve hem kendisi hem de süjeyi sorumlu tutar[243].Uluslararası hukuk kuralları ise, devletler arasındaki ilişkiyi düzenleyen süjesi devlet olan hukuk dalıdır. Öte yandan bu hukuk dalı, devletlerin yanı sıra, uluslararası örgütler ve uluslararası toplumları oluşturan diğer kişilikler arasında ilişkileri düzenleyen taraflara hak ve yükümlülükler yükleyen geniş uygulama alanına sahip kurallardan oluşmaktadır[244].

Uluslararası hukuk ile ilgili ilk gelişmeler diplomasi, konsolosluk, deniz hukuku ve savaş hukuku alanlarındaki ortaya çıkmıştır. Özellikle de XX. yüzyılın başlarında imparatorlukların yıkılması, devletlerin sayısının artması, uluslararası örgütlerin çoğalması, insan hakları başta olmak üzere bazı diğer konularda uluslararası iş birliklerine duyulan ihtiyacın artması, küreselleşme olgusunun üretim, mali, ticari konularda etkilerini daha da göstermesi gibi temel gelişmeler uluslararası hukukun gelişmesine katkı sağlamıştır[245].

Uluslararası hukuk, ulusal hukuktan kuralları koyma yetkisi bağlamında farklıdır. Uluslararası hukuk da kural koyma yetkisi, devlete aittir. Devletler, karşılıklı iradelerini ortaya koyarak herhangi bir konuda uzlaşı sağlar (ya da sağlayamaz). Bir diğer ifadeyle de devletler, ya örf-adet kuralları ile ya da anlaşmalar hukuku ila ya da iç hukuk düzenlemeleri ile (hukukun genel prensipleri) uzlaşırlar. Söz konusu yöntemler ile ortaya konan irade, uluslararası hukukun bağlayıcı kurallarını oluşturmaktadır. Ulusal hukuk da yasama, yürütme ve yargı fonksiyonları kuvvetler ayrılığı/kuvvetler birliği prensibi ile işlemektedir. Ancak uluslararası hukuk da söz konusu fonksiyonlara ait işlemler devletler tarafından ifa edilir. Kuralları koyanlar ve kurallara uyacak olanlar devletlerdir. Yani yürütme

---

[243] Gündüz, a.g.e., s.5-6.
[244] Telli, a.g.e., s.1-2; Kaya, Acer, a.g.e., s.27; Pazarcı, *Uluslararası Hukuk*, s.4-5; Doğan, *Devletler Hukuku*, s.34.
[245] Sur, a.g.e, s.6-7.

fonksiyonunun ifasında uluslararası hukukun aktörü olan devletler kendi egemenlik yetkileri çerçevesinde düzenlemelerini gerçekleştirmektedir. Devletlerin egemen ve eşit olması prensibi ile devletlerin eylem ve işlemlerine ilişkin yorum farklılıkları diğer devleti bağlamamaktadır. Ancak bu durum zaman zaman anlaşmazlıkların yaşanmasını kaçınılmaz kılmaktadır[246].

Uluslararası hukuk, uluslararası kamu hukuku ve uluslararası özel hukuk alt başlıklarından oluşur. Her iki hukuk dalında da tarafları devletler veya diğer uluslararası kişiliklerdir. Taraflar arasındaki eylemler ve uyuşmazlıklar genel olarak *uluslararası kamu hukukunun* konusunu oluşturmaktadır. Uluslararası özel hukuk ise, uluslararası sözleşmelerin sayısının artması ise bu alan "sözleşmeler hukuku" na dönüşmüştür[247]. Uluslararası özel hukukun, uluslararası hukuk da önemi fazladır. Çünkü ulusal hukuk ile doğrudan ilgili bir hukuk dalıdır. Kanunlar ihtilafı Hukuku olarak da adlandırılan bu hukuk dalı, yabancılık unsuru taşıyan davalara veya konulara ulusal hukuk mu yabancı devlet hukukunun mu uygulanacağını açıklamaktadır[248]. Diğer taraftan her iki hukuk dalı uluslararası anlaşmalar ile ilişkilerini düzenlemektedir. Ulusal hukukun aksine uluslararası hukukta tek yasa-koyucu organ bulunmamaktadır. Bu görev, devletler ve uluslararası hukuk kişileri tarafından yerine getirilmektedir. Yine ifade edildiği üzere uluslararası hukukta "yaptırım" mekanizması da ulusal hukuktaki gibi merkezi bir otorite tarafından tatbik edilememektedir. Uluslararası hukukta işlemi yapan kişiyi cezalandıracak zorunlu yargı sisteminin bulunmaması kurallara uymayı zorlayacak uluslararası yürütme organının yokluğundan ileri gelmektedir. Dolayısıyla uluslararası hukukun aktörü olan devletler, kural ihlalinden zarar görene karşı doğrudan yaptırım uygulayabilir. Diğer bir deyişle, uluslararası hukuk, söz konusu uluslararası yürütme organı boşluğunu her devletin kendi iradesine bırakarak doldurmaktadır. Bununla birlikte devletler arasında akdedilen uluslararası anlaşmalar söz konusu yasama-yargı organların eksikliğini tamamlamaktadır. Dış ticaret bağlamında da bilhassa yaşanan gelişmeler neticesinde her iki hukuk dalının birbirlerini tamamlayıcı fonksiyona büründüğü ifade edilebilir. Örneğin uluslararası mal-hizmet alım-satımı konusunda sözleşmeler hukuku genel itibariyle özel hukukun konusunu oluştururken ticaretin kolaylaştırılması ve uyumlaştırılması konusunda Avrupa Birliği, uluslararası

[246] Kaya, Acer, a.g.e., s.27-28; Ayşe Tütüncü vd., a.g.e., s.13; 28-29.
[247] Rona Aybay, *Kamusal Uluslararası Hukuk,* Ankara: Seçkin Yayınevi, 2011, s.28-29.
[248] Aksar, *Teoride ve Uygulamada Uluslararası Hukuk I,* s.39; Ergin Nomer, *Devletler Hususi Hukuku,* 22.b., İstanbul.: Beta Yayınevi, 2017, s.14.

örgütler, hükümet dışı organizasyonlar ve uluslararası kuruluşların ticari ilişkileri düzenleyerek tarafları bağlayıcı nitelikte kurallar koyması da uluslararası kamu hukukunun konusunu oluşturmaktadır[249].

Yapılan açıklamalar ışığında, uluslararası hukukun esas süjesini "devlet" ler olduğu tekrar vurgulanabilir. Bununla birlikte uluslararası örgütler yani birden fazla devlet tarafından belirli amaçların gerçekleştirilmesi için bir araya gelen kurumsal niteliğe haiz, sürekli faaliyette bulunan, ticari amaç taşımayan birleşmeler uluslararası hukukun süjesi kabul edilmektedir. Zira uluslararası örgütlerin, uluslararası hukuk süjesi kabul edilmesi devletler tarafından bazı hakların ve sorumlulukların yüklenilmiş olmasından ileri gelmektedir[250].

Günümüzde devletler, ikili veya çok taraflı ilişkilerle küresel veya bölgesel konuları uluslararası örgütler aracılığıyla çözüme kavuşturmaktadır[251]. Milletler Cemiyeti'nin ve akabinde Birleşmiş Milletlerin ve ona bağlı faaliyet gösteren uluslararası örgütlerin kurulması ile uluslararası örgütler, devletler arasındaki ilişkilerde önemli görevler üstlenmişlerdir[252]. Süreç içerisinde, devletler arasındaki ilişkilerin artması ile de uluslararası örgütler hem sistemi etkileyen hem de sistemden etkilenen taraf haline getirmiştir. Zira, uluslararası sistemde de düzen kurallar, ilkeler ile sağlanmaktadır. Uluslararası örgütler de çeşitli iş birlikleri, müzakereler neticesinde uluslararası ilişkileri kurallar ile sürdürmeye ve geliştirmeye devam ederek düzeni sağlamaktadırlar[253]. Uluslararası örgütlerin aldıkları kararların hukuki dayanakları da kurucu anlaşmalar, ek diğer anlaşmalar, belgelerdir[254].

Buraya kadar yapılan açıklamalar ulusal ve uluslararası hukukun ortak ve farklı özellikleri ortaya koymaktadır. Uluslararası hukukun kaynaklarını da açıklamakta fayda görmekteyiz.

---

[249] Kaya vd., *Uluslararası Ticaret Hukuku*, s.7; İ. Yılmaz Aslan, Doğan Şenyüz, *Hukuka Giriş*, 13.b., Bursa.: Ekin Yayınevi, 2020, s.159-160; Pazarcı, *Uluslararası Hukuk*, s.6-10.

[250] Geleneksel olarak uluslararası hukuk, bağımsız devletler arasındaki hukuki ilişkileri düzenlemektedir. "Kamusal Uluslararası Hukuk", "Devletler Genel (Umumi) Hukuku", "Hukuk-u Düvel", "Hukuk-u Milel" olarak adlandırılması uluslararası hukukun temel ögesinin devlet olarak kabul edilmesinden kaynaklanmaktadır. Uluslararası Adalet Divanı 7 Eylül 1927 tarihli Bozkurt-Lotus Davası'nda "uluslararası hukuk bağımsız devletler arasındaki ilişkileri düzenler" kararı üzerine geçerliliği yüzyıllar boyu devam etmiştir. Ancak bu durum o dönemlerde uluslararası örgütlerin ya da diğer uluslararası varlıkların yaygın olmamasından kaynaklandığı ifade edilebilir. 21. Yüzyılda bu görüşün geçerliliği azalmıştır. Sur, a.g.e., s.3; Aksar, *Teoride ve Uygulamada Uluslararası Hukuk I*, s.24; Aybay, Oral, a.g.e. s.4-5; Kaya, Acer, a.g.e., s.128.

[251] Cengiz Başak, *Uluslararası Örgütler*, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2012, s.210.

[252] Doğan, *Uluslararası Hukuk*, s.73.

[253] Beril Dedeoğlu, "Uluslararası Örgütlerin Farklı Sınıflandırma Biçimleri", *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, C.49, Sayı, 1998, s.17.

[254] Pazarcı, *Uluslararası Hukuk*, s.134, 194.

Çünkü özellikle "uluslararası anlaşmalar" uluslararası ticari ilişkilerin en temel dayanağını oluşturmaktadır. Bu bağlamda Uluslararası Adalet Divanı Statüsü' nün (UAD) m. 38/1 inci fıkrasında uluslararası hukukun bağlayıcı kaynakları[255] "*uluslararası anlaşmalar*, *yapılageliş-teamül-gelenek hukuku kuralları* ve *hukukun genel prensipleri"* iken bağlayıcı olmayan kaynakları ise "*mahkeme kararları* ve *doktrin*" başlıkları ile yer almaktadır[256].

Uluslararası ekonomi ilişkilerin temelini uluslararası anlaşmalar oluşturur. Uluslararası hukukta yasama organının bulunmaması devletlerin söz konusu eksikliği uluslararası anlaşmalar ile gidermelerine neden olmuştur.

Öte yandan uluslararası ekonomik/ticari ve politik ilişkilerde devletler arasında uluslararası hukuka uygun ve ortak amaçlar doğrultusunda düzenlenen "antlaşma", "anlaşma", "andlaşma", "sözleşme", "senet", "son senet", "protokol", "katma protokol", "nota-mektup verme" gibi çeşitli isimler altında hukuki açıdan farklılıkları bulunan çeşitli uygulamalara sıklıkla başvurulmaktadır. Antlaşmalar, ulusal hukukta akdedilen sözleşmelerle benzerlik gösterir. Ancak sözleşmeler ulusal hukukun kaynakları arasında yer almamaktadır. Uluslararası hukukta uluslararası anlaşmalar, bağlayıcı nitelik taşıyan asli kaynaklar arasında yer alır. Uluslararası hukukta devletler kural koyarken anlaşmaları araç olarak

---

[255] Uluslararası Adalet Divanı Statüsü 38.maddesi;
"Kendisine sunulan uyuşmazlıkları uluslararası hukuka uygun olarak çözmekte görevli olan Divan;
a. Uyuşmazlık durumundaki devletlerce açık seçik kabul edilmiş kurallar koyan, gerek genel gerekirse özel uluslararası antlaşmaları;
b. Hukuk olarak kabul edilmiş genel bir uygulamanın kanıtı olarak uluslararası yapılagelmiş kuralları;
c.Uygar uluslarca kabul edilen genel hukuk ilkelerini;
d. Hukuk kurallarının belirlenmesinde yardımcı araç olarak adli kararları ve çeşitli ulusların en etkin yazarlarının öğretilerini uygular."
Madde de ifade edildiği üzere aslında uluslararası hukukun kaynaklarından ziyade Divanın önüne gelen uyuşmazlığı çözerken uygulanması gereken adımlar şeklinde hükmü düzenlendiği ifade edilebilir. Ancak teoride, uluslararası hukukun kaynakları bu maddeye doğrudan atıf yapmaktadır. Aslan, Şenyüz, a.g.e., s.53-54; Aybay, Oral, a.g.e., s.337; Gündüz, a.g.e., s.14.

[256] Önceki dipnotta ifade edildiği üzere uluslararası hukukun kaynakları UAD 38. Maddesinde düzenlenmiştir. Uluslararası hukukun kaynakları maddi kaynak-biçimsel kaynak olarak iki başlıkta da toplanabilir. Maddi kaynaklar, uluslararası hukukun temeli, özünü, varlık nedenini oluşturan asıl ve tali nitelikte kaynaklar iken biçimsel kaynaklar ise, yazılı ve yazılı olmayan başlıklardan oluşan uluslararası hukuk kurallarına biçim veren ve yaptırımları usulen inceleyen kaynaklardır. Asıl kaynaklar anlaşmalar, yapılageliş, hukuk genel ilkeleri iken tali kaynaklar ise mahkeme kararları ve doktrinden ibarettir. Yazılı olup olmamalarına göre kaynaklar ise anlaşmalar, mahkeme kararları, öğreti yazılı kaynakları yapılageliş kuralları ve hukuk genel ilkeleri yazılı olmayan kuralları oluşturmaktadır. Öte yandan Divan kararı çerçevesinde kaynaklar arasında üstlük-altlık ilişkisi bulunmamaktadır. Uluslararası hukukta öncelikle bir uluslararası anlaşmanın varlığı aranır. Anlaşma yok ise örf-adet hukukuna, hukukun genel ilkelerine ve son olarak da mahkeme kararlarına ve doktrine bakılır. Pazarcı, *Uluslararası Hukuk Dersleri 1.Kitap*, s.105-106; Kaya, Acer, a.g.e., s.50; Ünal, a.g.e., s.35.Şaban Kayıhan, Etem Kara, *Uluslararası Yatırım Hukuku (Doğrudan Yatırımlar)*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017, s. 90; https://diabgm.adalet.gov.tr/arsiv/sozlesmeler/coktaraflisoz/bm/bm_02.pdf (13.11.2020).

kullanırlar[257]. Uluslararası anlaşmaların çeşitli başlıklarla tasnifi yapılabilir. *Uygulama alanı bakımından* evrensel, genel ve özel anlaşmalar; *modern sınıflandırmada* sözlü-yazılı, iki taraflı-çok taraflı[258], hukuk kuralı koyan-akit anlaşmalar, doğrudan etki doğuran-doğrudan etki doğurmayan anlaşmalar şeklinde sınıflandırılabilir. DTÖ anlaşmaları ikiden fazla devlet tarafından akdedilen anlaşma olması sebebiyle çok taraflı anlaşmalara örnek verilebilir. Çok taraflı uluslararası anlaşmalar, bilhassa bu hususta önem arz eder. Bununla birlikte hukuk kuralı koyan anlaşmalar, mevcut uygulamaları değiştiren ve yeni bir hukuk kuralı oluşturma amacına yönelik metinlerdir. Deniz Hukuku Sözleşmesi deniz yatağının yönetimine ilişkin düzenlemeler ve hükümler ihdas etmesi sebebiyle hukuk kuralı koyan anlaşmaya örnek verilebilir. Ayrıca akit anlaşmalar da ulusal hukukta borçlar hukuku ve ticaret hukuku kapsamında düzenlenen sözleşmelerde borç ilişkisini uluslararası boyuta taşıması sebebiyle ve uluslararası hukuk kişileri tarafından akdedilmeleri sebebiyle doğar[259].

Uluslararası hukukun kaynaklarından bir diğeri ise, teamüller (*uluslararası örf-adet kuralları, yapılageliş kuralları, gelenek hukuku, customary rules of international law*)' dir. Teamüller, uluslararası anlaşmalardan sonra gelen uluslararası hukuk kişilerinin tutumları neticesinde ortaya çıkan ve yazılı olmayan kurallardır[260]. Örf-adet hukuku tarihi oldukça eskidir. Uluslararası hukukun, temel ilkelerinin teamülden doğduğu görüşü de hâkim görüş olarak kabul edilmektedir[261]. Her hukuk dalında yazılı hale getirilmemiş sürekli tekrarlanan "teamül" ler yer alır. Teamüllerin içeriklerinin kesin şekilde saptanması ve bu kuralların sistematik şekle dönüştürülmesi ise "kodifikasyon" işlemi ile yapılır[262]. Kodifikasyon ile örf adet tedvin edilir yani derlenerek yazılı hale getirilir. Örf-adet kuralları yazılı olmayan

---

[257] Uygulamada "anlaşma" terimi "*andlaşma"*," *anlaşma",* "*antlaşma"*, "*karşılıklı mutabakat"*, "*mukavele",* "*resmî belge"*, "*statü", "tasarruf", "şart", "protokol", "mutabakat metni", "mektup", "senet"* gibi farklı adlar altında kullanılabilmektedir. "A*ndlaşma"*, irade uyuşması ve özel onay gerektiren düzenlemeler*; "anlaşma"*; ikincil derece öneme sahip olan uluslararası örgütlerin düzenlemeleri; "s*özleşme",* çok taraflı andlaşmaları bildirmekle birlikte genellikle özel hukukta kullanılan bölgesel veya küresel nitelikli andlaşmaları ifade eden bir kavramdır. Ulusal hukuk bağlamında da hukuki düzenlemelerde "andlaşma" terimi kullanılmaktadır. Diğer taraftan anlaşma, andlaşmaya kıyasla daha az resmi nitelik taşıyan bir kavram olarak değerlendirilebilir. Ve genel olarak çalışmamızda da sıklıkla kullanılacak olan terim özellikle "anlaşma" olacaktır. Çünkü uluslararası ticarette taraflar arasında her konuda anlaşma yapılabilmektedir. Ünal, a.g.e., s.36;40; Sur, a.g.e., s.21-22; Karluk, *Uluslararası Ekonomi Teori ve Politika*, s.35; Kayıhan, Kara, a.g.e., s. 91; Ünal, a.g.e., s.37; Aksar, *Teoride ve Uygulamada Uluslararası Hukuk I*, s.116; Pazarcı, *Uluslararası Hukuk Dersleri 1.Kitap*, s.113-116; 165; 174-176; Gündüz, a.g.e., s.14.

[258] Telli, a.g.e., s.64-65.

[259] Aksar, *Teoride ve Uygulamada Uluslararası Hukuk I*, s.117-123; Telli, a.g.e., s.9.

[260] Kaya, Acer, a.g.e., s.51, 55; Pazarcı, *Uluslararası Hukuk*, s.108-111; Doğan, *Devletler Hukuku*, s.127.

[261] Aksar, *Teoride ve Uygulamada Uluslararası Hukuk I*, s.65-66; Sur, a.g.e., s.83; Tütüncü vd., a.g.e., s.36.

[262] Pazarcı, *Uluslararası Hukuk*, s.116.

kaynaklar olsa da bunların yazılı hale getirilmeleri genellikle uluslararası anlaşmalarla gerçekleştirilir[263].

Uluslararası ticaret hukukunun gelişiminde "lex mercatoria" tacirler hukuku olarak ifade edilen ve ticari teamüllerden oluşan kurallar kaynak oluşturur.

> Lex mercatoria, "*devletin hukuku ve devlet mahkemelerinin yetkisi dışında sınır aşan ticareti düzenleyen ve hakem mahkemeleri tarafından uygulanan bir tacirler hukuku"*[264]; "*milletlerarası ticari örf ve adete, hukukun genel ilkelerine veya belirli bir milli hukuka tabi olmayan kuralara veya milletlerarası ticaretin sınır ötesi kurallarına yapılan atıflar"*dır[265].

Ticari teamül olarak lex mercatoria ya MTO tarafından geliştirilen INCOTERMS kuralları örnek verilebilir[266]. II. Dünya Savaşından sonra uluslararası ticaret hukukunda ortak bir içerik belirleme ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Uzun yıllar dış ticaret, "*devletlerin uyrukları arasındaki değişim"* olarak yorumlanmıştır[267]. Günümüzde ise lex mercatoria kurallarına uluslararası mal alım-satım sözleşmelerinde yeknesak kuralların oluşturulmasında, model kanunlar ve tipler oluşturulmasında UNCITRAL ve UNIDROIT gibi örnek kurallar ve kararlar örnek verilebilir[268]. Milletlerarası ticari ilişkilerde taraflar genelde ulusal hukukun daha az güvence oluşturacağına ve ulusal hukukun kendileri açısından belirsizlikler taşıdığını duydukları inançtan dolayı hukukun genel ilkelerine veya lex mercatoriaya atıf yapmaktadırlar. Özellikle UNIDROIT ilkeleri model kanunları ile anlaşmazlıkları çözümleme de genellikle tercih edilmektedir[269].

Uluslararası hukukun kaynaklarına "hukukun genel ilkeleri" de kaynak oluşturmaktadır. Hukukun genel ilkeleri, "*ulusal hukuk düzeninde yer alan ve uluslararası hukuk düzenine aktarılmalarına ne hukuk mantığı ne de devletlerin değer yargıları bakımından herhangi bir engel bulunmayan, devletlerin ortak hukuk değerlerini içeren"* kurallardır[270]. Zira, hukukun genel ilkelerinin neler olduğuna dair öğretide uzlaşı sağlanamasa da "iyi niyet ilkesi",

---

263 Tütüncü vd., a.g.e, s.37.
264 Işıl Özkan, *Uluslararası Özel Hukuk Andlaşmaları*, Ankara: Turhan Kitapevi, 2019, s.97.
265 Ercüment Erdem, *Milletlerarası Ticaret Hukuku*, İstanbul: Onikilevha Yayıncılık, 2020, s.2.
266 Kayıhan, *Uluslararası Ekonomi Hukuku*, s.31.
267 Telli, a.g.e., s.37.
268 Özkan, a.g.e., s.97, 105.
269 Erdem, *Milletlerarası Ticaret Hukuku*, s.21,45.
270 Pazarcı, *Uluslararası Hukuk Dersleri 1.Kitap*, s.229.

"ölçülülük ilkesi", "kazanılmış haklara saygı ilkesi", "sebepsiz zenginleşmenin hukuken korunamayacağı ilkesi", "özel hukuk genel hukuktan önce gelir", " öncelik-sonralık ilişkisi", "adil yargılama", "zamanaşımı", "kusur sorumluluğu", "zarar verenin zararı tazmin etmesi", "kimsenin kendi davasında yargıç olmaması", "adaletten kaçınmanın yasaklanması", "hakkın kötüye kullanılmaması ilkesi", "ayrım gözetmeme ilkesi", gibi ilkeler dayanak oluşturmaktadır[271].

"Yargı merci/hakem organları kararları" da uluslararası hukukun kaynakları arasında yer almaktadır. Uluslararası örgütlerin uluslararası toplum üzerinde yargı konusunda vereceği kararlar doğrudan bağlayıcı değildir[272]. Öte yandan doktrinler de yardımcı kaynak olarak uluslararası hukukun kaynakları arasında yer almaktadır[273].

Tüm bu açıklamalara ilaveten Suprasyonel Hukuk kurallarını da uluslararası hukuk kaynakları arasına dahil edilebilir. Bu alana en uygun örnek Avrupa Birliği Hukuku'dur[274]. Supranasyonal (milletler üstü) hukukun kaynağını uluslararası antlaşmalar oluşturmaktadır. Antlaşmaya taraf olan devletlerin doğrudan uygulama alanı bulduğu hatta devletlerin ulusal hukuklarından da önceliği bulunan hukuktur[275].

b. Ulusal ve Uluslararası Hukukun Bağlayıcılığı

Hukukun üstünlüğü prensibi dört temel ilke ile açıklanır: yasama, yürütme ve yargı güçleri arasındaki kuvvetler ayrılığı; yargının bağımsızlığı, kanun önünde eşitlik; yasal süreç ve kanunların şeffaflığı ilkelerine bağlıdır. Öte yandan bir devletin egemenik yetkisi de bahsi geçen unsurlar ile açıklanır. Zira ulusal hukuk kurallarının bağlayıcılığı, devletin yasama iradesine sahip olmasından ve anayasadan bu gücü almasından ileri gelir. Ancak uluslararası hukuk da bu söz konusu durum farklıdır. Bununla birlikte ulusal ortamdan uluslararararası ortamlara aktarılan ilke ve kurallar uygulamada ortaya çıakrdığı sorunlar anlaşmazlık olarak nitelendirilir[276]. Bu başlık altında uluslararası hukuk bağlayıcılığını nereden alır?

---

[271] Ünal, a.g.e., s.49; Gündüz, a.g.e., s.23; Pazarcı, *Uluslararası Hukuk Dersleri 1.Kitap*, s.238-246.
[272] Aksar, *Teoride ve Uygulamada Uluslararası Hukuk I*, s.87.
[273] Doğan, *Devletler Hukuku*, s.144.
[274] Aksar, *Teoride ve Uygulamada Uluslararası Hukuk I*, s.41, Pazarcı, *Uluslararası Hukuk*, s.10-11.
[275] Demet Şefika Mangır, *Uluslararası Toplumun Anayasası JusCogens*, 1.b., Ankara: Nobel Yayınevi, 2015, s. 1-3; 43-44;73, 95; Gündüz, a.g.e., s.6,27.
[276] Pazarcı, *Uluslararası Hukuk Dersleri 1.Kitap*, s.11-14; 18-19; Tütüncü vd., a.g.e, s.268-278; Aksar, *Teoride ve Uygulamada Uluslararası Hukuk I*, s.170-173. Doğan, *Devletler Hukuku*, s.66-67; Nial Meagher, "The Rule of Law and WTO", *Uluslararası Ticaret ve Tahkim Hukuku Dergis Özel Sayıı*, 2018, s.29-31.

Uluslararası hukuk düzeni gerçek bir hukuk düzeni midir? Sorularının cevapları açıklanmaya çalışılacaktır[277].

Uluslararası hukuk kurallarının ulusal hukuk ekseninde bağlayıcılığı bazı ilkelere dayandırılarak açıklanabilir. Uluslararası hukukun üstünlüğü ilkesi başlıca prensiptir. Ancak uluslararası hukuk kurallarının ulusal hukuk kuralına aktarma ve bu kuralları uygulamada devletlerin iradi güçleri ön plana çıkmaktadır. Bazı devletler, uluslararası yükümlülüklerini ulusal hukuklarına aktarmışken bazı devletler her iki hukuk dalını eşit düzeyde kabul etmektedirler. Tüm bunların yanı sıra uluslararası hukukun ulusal hukuktaki yeri, devletlerin anayasalarında kuvvetler birliği veya kuvvetler ayrılığı prensipleri ile de belirlenebilmektedir. Ancak uluslararası hukukun ulusal hukuk bağlamında bağlayıcılığını milletlerarası teamül ve milletlerarası antlaşmalar çerçevesinde ele almak mümkündür. Milletlerarası teamül bakımından içtihat yolu ile bir milletlerarası teamül kuralı, ulusal hukuka aktarılırsa mahkemeler bu kuralı dikkate alır. Böylece bir milletlerarası teamül kuralı, ulusal hukukun parçası haline gelir. Bununla birlikte bazı devletlerin anayasalarına milletlerarası teamül kurallarını hüküm olarak koydukları görülmektedir. Örneğin Almanya, İtalya, Avusturya, İrlanda, Yunanistan gibi ülkelerin anayasalarında teamül kuralları açık olarak ulusal hukukta düzenlenmiştir[278]. Uluslararası anlaşmaların ulusal hukuktaki yeri ise devletler ve uluslararası örgütler açısından farklılık taşıyabilir. Devletler, anayasa ve yasa hükümleri ile ulusal düzenlemelerini gerçekleştirmelerinin yanı sıra resmî gazete gibi resmi yayınlarla da bir uluslararası anlaşmayı ulusal hukuk düzenlemelerine yansıtabilirler. Ülkemizde, uluslararası hukukun ulusal hukukta hüküm doğurması anayasal düzenleme çerçevesinde ele alındığında Anayasanın 90.maddesi uyarınca ülkemizin taraf olduğu antlaşmaların yasa değerinde olduğu kabul edilmiş ve ulusal hukuka doğrudan yansıdığı görülmektedir[279].

[277] Gündüz, a.g.e., s.10.
[278] Gündüz, a.g.e., s.33-35.
[279] Pazarcı, *Uluslararası Hukuk Dersleri 1.Kitap*, s.23; 140-141.

II. DIŞ TİCARETTE ANLAŞMAZLIK VE UYUŞMAZLIK KAVRAMLARI

Literatürde anlaşmazlık ve uyuşmazlık kavramları, birbirlerinin yerine sıklıkla kullanılmaktadır. Ancak çalışmamızın da başlığında yer alan anlaşmazlık kavramı, uyuşmazlık kavramını da kapsayan çatı bir kavram olarak ele alınacaktır.

Geçmiş dönemlerde ülkeler arasındaki ticari anlaşmazlıklar ciddi çatışmalara dönüşmekteydi. Ancak günümüzde ülkeler ticari anlaşmazlıklarını çözmek için başta DTÖ olmak üzere çeşitli uluslararası kuruluşlara başvurmaktadırlar. DTÖ'nün getirdiği kurallar küresel ekonominin istikrarlı işleyişine önemli bir katkı sağlamaktadır. Zira dünya ülkelerinin yakınlaşması, DTÖ'ye üye ülkelerin sayısının artması ve ülkeler arasındaki farklı uygulamaların DTÖ çözüm mekanizmaları ile gerçekleştirildiği ifade edilebilir[280].

Dış ticaret alanında anlaşmazlıklar, "devlet-devlet", "devlet- kişi" ya da kişi-kişi arasında ticarete konu olan eşyanın alım-satımı, taşınması, teslimi, ödeme konularının yanı sıra gümrük idaresi ile gümrük işlem ve uygulamaları, gümrük vergileri gibi muhtelif konularda ortaya çıkmaktadır. Zira, dış ticaretin akışı, işleyişi, uygulanması ülke içi ticaretten farklı olması, riskler barındırması, her ne kadar tarafları uluslararası anlaşmalar uyarınca bağlı kılsa da kural ihlalleri neticesinde anlaşmazlıkların yaşanılması kaçınılmaz olabilmektedir. Dolayısıyla anlaşmazlık ve uyuşmazlık kavramlarının tanımları ve farklılıklarının ortaya konulması çalışma konusunun anlaşılır kılınması hususunda önem taşımaktadır.

A. ANLAŞMAZLIK KAVRAMI

Anlaşmazlık kavramı, TDK sözlüğünde "*iki veya daha çok tarafın düşünce ve amaçları arasında ayrılık, uyuşmazlık, ihtilaf, ikilik, maraza, sürtüşme"* olarak tanımlamaktadır. Tarafların farklı düşündüğü bir konuyu ya da durumu tanımlamak için kullanılan anlaşmazlık sözcüğü herhangi bir genel bir durum ile ilgili düşmanlık, uzlaşı sağlanamama hali; tarafların bir sözleşme, metin üzerinde anlaşamamalarından doğan "sonuç" niteliği taşıyan kavramdır[281].

[280] https://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/10thi_e/10thi02_e.htm (13.11.2021)

[281] Anıl Changaroth, "ResolvingDisputes A guideToTheoptionsforAppropriateDisputeResolution", *Marshall Cavendish Editions*, 2019, s.11; Katerina Perrou, "Taxpayer Participation in TaxTreaty Dispute

"***Vergi Anlaşmazlıkları = Vergi Sorunları + Vergi Uyuşmazlıkları"***[282]yaklaşımı çerçevesinde anlaşmazlık kavramının içeriğinin daha net şekilde yorumlanması mümkündür. Denklemde ifade edildiği üzere vergi örneği üzerinden konu ele alındığında, her türlü vergi sorunu ve vergi uyuşmazlığı üst kavram olan vergi anlaşmazlığının doğmasına neden olabilmektedir. Zira dış ticarette de yani uluslararası ticari ilişkilerden kaynaklı sorunlar da genel itibariyle "anlaşmazlık" niteliği taşımaktadır. Dış ticaretin işleyişi temelde ithalatçı ve ihracatçı arasında ticarete konu olan bir mal alım-satım sözleşmesine bağlıdır. Satım sözleşmesine bağlı olarak ödeme, taşıma, teslim, sigorta işlemleri gerçekleştirilir. Dolayısıyla tarafların sözleşmelerin hazırlanması esnasında müzakereler yaparak olası anlaşmazlık yaratacak konuların yaşanmasının önüne geçmeleri önem arz eder. Devletler arasında akdedilen anlaşmalar uyarınca da taraflar anlaşma hükümlerine bağlıdır. Tarafların anlaşma hükümlerini ihlal etmeleri neticesinde anlaşmazlıkların çözümünde alternatif yollar ile sürecin yönetilmesini beraberinde getirir. Eğer taraflar anlaşmazlıkları sulh yolu ile çözümleyemezlerse konu uyuşmazlık halini alır ve dava yoluna gidilebilir.

B. UYUŞMAZLIK KAVRAMI

Genel olarak uyuşmazlık kavramı, olumsuz, negatif değerleri çağrıştıran bir kavramdır. Her ne kadar negatif değerler içerse de taraflar arasındaki sorunların giderilmesi, karşılıklı anlayış, eşitlikçi düzeye doğru yönlendirme gibi fonksiyonlara sahip olması nedeniyle kavramın olumlu yansımaları olabilmektedir[283].

Gözler, uyuşmazlık kavramını, "*iki hukuk süjesi arasında veya taraflardan birinin bu çatışmanın çözümlenmesi amacıyla kendileri dışında bir başka kişiye veya makama başvurması ile ortaya çıkan çatışma"* hali olarak tanımlamaktadır[284]. Ercan, "*en az iki parti arasında, algılanan çatışan amaçlar üzerinde gerçekleşen dışa vurulmuş mücadele*" olarak tanımlamaktadır. Söz konusu tanımı ise üç unsurla ilişkilendirmektedir. "En az iki parti" unsuru, uyuşmazlığın en az iki taraftan oluştuğunu; "algılanan çatışan amaçlar" unsuru, uyuşmazlığın temelinde her zaman amaç çatışması olmadığını hatta bazen amaçların

Resolution", (Doctor of PhilsphyThesis), London: Unıversity of London, 2012, (online erişim) (12.01.2021).

[282] Mehmet Yüce, Vergi Yargılama Hukuku,5.b., Bursa.: Ekin Yayınevi, 2017, s.81.

[283] Uyuşmazlık tanımı, çeşitleri, teorileri hakkında ayrıntılı bilgi için Muzaffer Ercan, *Uyuşmazlık Analizi ve Çözümü İnsan Uyuşmazlıklarının Kaynakları ve Çözüm Paradigmaları*, Bursa: Dora Yayıncılık, 2018, s.1.

[284] Gözler, *Hukuka Giriş,* s.472.

çatıştığı varsayımına dayanarak gerçekte bir tartışma olmadığına dayandırarak açıklamaktadır. Zira, çatışmanın gerçek olması durumunda da çözüm yolunun mutlaka olacağını ifade etmektedir. Üçüncü unsur olarak da "dışa vurulmuş bir mücadele" yi ise bir problemin dışa vurulması yani dışa yansıtılması gerekliliği oluşturmaktadır[285].

Yapılan açıklamalar sözcüğün kavramsal yönünü ortaya koymakla birlikte uyuşmazlığı, genel hukuki bir nitelendirme olarak açıklamaktan uzaktır. Belirli bir konuda ortaya çıkan ve tarafların çatışan iddialarının bulunduğu anlaşmazlıklara "uyuşmazlık" denir. Diğer taraftan uyuşmazlık kavramı, "anlaşmazlık" kavramı gibi doğrudan sonucu ortaya koymamakta aksine devam eden bir durumu belirtmek için de kullanılan bir kavramdır. İngilizce "dispute" sözcüğünün karşılığı olan uyuşmazlık kavramı, tarafların iddialar, karşı iddialar, inkâr gibi durumları tanımlamak için de kullanılır. Uyuşmazlıklar belli bir spesifik ihtilafların çözümlenmesinde yasa veya normlar gibi belli bir dayanağı olan konulardan oluşmaktadır.

Hukuki olarak uyuşmazlık kavramı ise, "*bir hakkın varlığı, kapsam ve sonuçları hakkında meydana gelen ve taraflarca sulh olmak suretiyle veya diğer barışçıl yollarla çözülmesi mümkün olmayan anlaşmazlık"* olarak tanımlanabilir[286]. Ez cümle, uyuşmazlık kavramının barışçıl yollarla çözümlenemeyen anlaşmazlıklar şeklinde izahı mümkündür[287].

Kavram, ulusal veya uluslararası boyutu ile de ele alınabilir. Uyuşmazlığa dahil olan kişiler ve geçerli yasa bu anlamda temel kriter olarak kabul edilebilir. Ulusal sınırlar içerisinde kişi-kişi arasındaki her türlü uyuşmazlık "ulusal nitelikli uyuşmazlık" olarak değerlendirilebilir. Öte yandan devletler, uluslararası örgütlerin aralarında ya da zaman zaman birey ve devlet ya da uluslararası örgütler arasında yaşanan uyuşmazlıklar da "uluslararası nitelikli uyuşmazlık" olarak değerlendirilebilir. Uluslararası uyuşmazlıkları da "kişi" kriteri esası çerçevesinde "doğrudan uluslararası uyuşmazlıklar" ve "dolaylı uluslararası uyuşmazlıklar" olarak iki kategoride ele almak mümkündür[288].

---

[285] Ercan, *Uyuşmazlık Analizi ve Çözümü İnsan Uyuşmazlıklarının Kaynakları ve Çözüm Paradigmaları*, s.9-10.
[286] Yüce, *Vergi Yargılama Hukuku*, s.81.
[287] Fatma Avcı, *Dış Ticarette Uyuşmazlıkların Çözüm Yolu Olarak Uluslararası Ticari Tahkim*, Ankara: Bilge Yayınevi, 2017, s.39.
[288] Perrou, a.g.t., (online erişim) (12.01.2021).

Diğer taraftan ise şu hususu vurgulamakta fayda görmekteyiz. Taraflar arasında meydana gelen her görüş ayrılığını veya çıkar çatışmasını "hukuki uyuşmazlık" olarak değerlendirmek doğru değildir. Tarafları görüş ayrılığına düşüren konular kendilerine pratikte bir fayda sağlayacak bir hususa ilişkin ise hukuki uyuşmazlık olarak nitelendirilmelidir. Bununla birlikte taraflar arasında hak ve çıkarları hususunda görüş ayrılığı bulunmasının yanı sıra bu ayrılığın uyuşmazlığın çözümünde etkisinden de bahsedilmesi gerekmektedir[289]. Çünkü taraflar arasında uyuşmazlığın olup olmadığının tespiti objektif bir meseledir. Bir tarafın çekişmeli davada olduğu gibi tek taraflı olarak ortada bir anlaşmazlık olduğunu iddia etmesi yeterli değildir. Davanın tüm özellikleri dikkate alınarak mahkeme tarafından kararın verilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla öznel nitelikten bu şekilde arındırılır. Bununla birlikte bir anlaşmazlığın kısmen reddedilmesi anlaşmazlığın hiç olmadığı anlamına da gelmemektedir. Ya da bir tarafın sessiz kalması da anlaşmazlık olduğu sonucuna varmak için yeterli değildir. Dahası çatışan görüşlerin varlığı da anlaşmazlığın varlığı için yeterli değildir. Bir konuda anlaşmazlığın kabul edilebilmesi için bir tarafın iddiasını diğer tarafın reddetmesi, karşı çıkması gerekmektedir[290].

C. ANLAŞMAZLIK VE UYUŞMAZLIK KAVRAMLARININ FARKLARI

Uyuşmazlık ve anlaşmazlık kavramları özellikle "dış ticaret anlaşmazlıkları" ve "dış ticaret uyuşmazlıkları" kavramları bağlamında yorumlanması çalışmamızın çerçevesini daha net şekilde ortaya koyacaktır. Söz gelimi taraflar bir sözleşme yapıp yapmama veya yeni ticari ilişki kurmak konusunda anlaşmazlık içinde olabilir. Ama bir hukukî metne bağlanmış belirli bir yükümlülüğün yerine getirilmemesi söz konusuysa bu anlaşmazlık "uyuşmazlık" halini alır. Burada ayırt edici temel kıstas "*anlaşmazlığın belirli bir konuda olması"* ve "*hukuki norma bağlı çatışan iddialar"* içermesidir.

Çalışmamızın başlığında "anlaşmazlık" kavramının tercih edilmesinin nedeni, dış ticaret alanında ortaya çıkan her türlü konu taraflar arasında anlaşmazlığa sebep olabileceği temel yaklaşımından ileri gelmektedir. Dış ticaret anlaşmazlıkları, dış ticarete ilişkin ortaya çıkan her türlü sorun, konu, durum ve dış ticaret uyuşmazlıklarının toplamından oluşur. Örneğin

[289] Dikran M. Zenginkuzucu, *Uluslararası Ticaret ve Yatırım Uyuşmazlıklarında Dostane Çözüm Kurumlar Kurallar Süreçler*, 2.b., İstanbul.: Legal Yayıncılık,2017, s.5.
[290] Perrou, a.g.t., (online erişim) (12.01.2021).

dış ticaret anlaşmazlıkları devlet-devlet, devlet-kişi, kişi-kişi arasında dış ticaret işlem ve uygulamalarından kaynaklı her türlü sorundan kaynaklanabilir. Taraf devletler özellikle anlaşmazlık çözümünde DTÖ bünyesinde geliştirilen Anlaşmazlıkların Çözüm Mekanizması ile ya da ihtiyari şekilde belirleyebilecekleri gibi kişi-kişi anlaşmazlıklarının ise genellikle tahkim aracılığıyla çözümünü gerçekleştirmektedirler. Diğer yandan çalışmamızın ikinci bölümünde detaylı olarak ele alınacak gümrük idaresi ile kişiler arasında yaşanan taraflar arasında doğan gümrük anlaşmazlıkları konusu her türlü gümrük işlemi, gümrük rejimleri, gümrük vergileri veya diğer gümrük sorunları temelinden kaynaklı olabilmektedir. Önceki başlıkta bahsedilen eşitliği;

"Dış Ticaret Anlaşmazlıkları = Dış Ticaret Sorunları + Dış Ticaret Uyuşmazlıkları" şeklinde bir denklem ile uyarlandığında dış ticaret anlaşmazlıkları ve dış ticaret uyuşmazlıkları kavramlarının birbirinden farklılığı daha net şekilde görülmesine yardımcı olmaktadır.

Bu konunun DTÖ özelinde yorumlanması da konunun izahatı için önem taşımaktadır. Örneğin "*DTÖ Kuruluş Anlaşması veya Anlaşmazlıkların Halline Dair Mutabakat Metni*" resmi çevirisinin literatürde "Anlaşmazlık Halli" şeklinde yapıldığı görülmektedir. "*Understanding on rules and procedures governing the settlement of disputes"* olan metnin orijinal halinde "dispute" terimi geçmesine rağmen çevirinin "anlaşmazlık" olarak çevrildiği görülmektedir. Dolayısıyla buradaki resmi çevirinin hatalı olduğu da ifade edilebilir. Diğer taraftan bir konu uluslararası hukukun temel yazılı kaynağı olan anlaşmalarda düzenlenmişse öncelikle o maddeye atıf yapılarak sorun çözümlenir. Tabii anlaşmaları uygulamakla veya yorumlamakla görevli olan tahkim heyetleri veya belirli organlar anlaşmalarla ortaya çıkan hukukî durumu açıklığa kavuşturmaktadır. Dolayısıyla anlaşma maddesinin hukuki uyuşmazlık olarak ortaya çıkması bu süreçte olmaktadır. Uyuşmazlıktan sonra söz konusu yargı organları konuyu açıklığa kavuşturmaktadır.

Dış ticarette taraflar karşılıklı taahhütlerini sözleşme hükümleri çerçevesinde bağlı kalmaktadırlar. Ancak sözleşme hükümlerinin yorumlanması nedeniyle bilhassa ticari anlaşmazlıklar çıkabilmektedir. Taraflar öngörülen veya öngörülmeyen konularda ortaya çıkacak anlaşmazlık konularını ticari sözleşmelerinde yer vererek örneğin sözleşmeye tahkim maddesi ekleyerek çözümleyebilir. Yine kendi aralarında ticari anlaşmazlıkları nasıl

çözümleyeceklerini belirtirler. Eğer ticari anlaşmazlıklar çözümlenmezse yargı yoluna gidilerek çözümlenir[291].

Özetle, dış ticarette "anlaşmazlık" kavramı, taraflar arasında ortaya çıkacak her türlü sorunu ve uyuşmazlığı içine alan üst kavram olarak nitelendirilebilir. Dış ticarette taraflar arasında birçok sorun doğabilir. İlgili sorunlar genellikle özel hukuk kişileri arasındaki ihtilaflardan da doğabilir. Ancak ihtilafların çözümlenmesinde ise ihtiyarilik bulunmaktadır. Özellikle uluslararası ticari konularda taraflar arasındaki sorunların "anlaşmazlık" olarak nitelendirilmesinin daha uygun olacağı görüşündeyiz. Diğer taraftan uyuşmazlık ise ulusal bağlamda devlet yani gümrük idaresi ile kişi arasında doğacak sorunların genel adı olarak da tanımlanabilir. Gümrük idaresi ve kişi arasında "uyuşmazlık" konularında ise taraflardan birisinin devletin ilgili kurumu olduğu için pazarlık veya ihtiyarilik şekilde ihtilaf konusunun çözümlenmesi mümkün değildir. Dolayısıyla kamu hukuku açısından "uyuşmazlık", özel hukuk bağlamında "anlaşmazlık" ortaya çıkar.

III. DIŞ TİCARET ANLAŞMAZLIK TÜRLERİ

Dış ticaret işlemleri genel olarak dört işlem grubundan meydana gelmektedir. İlk grup, ihracatçı ve ithalatçı arasında "ticari işlemler"; ikinci grup, ticarete konu olan eşyanın lojistik işlemlerini de kapsayan "taşıma sürecinden kaynaklı işlemler"; üçüncü grup, "ödeme işlemleri"; dördüncü grup, ithalat ve ihracat işlemlerine resmilik kazandırılması bağlamında kamu kurum ve kuruluşları tarafından gerçekleştirilen "resmi işlemler" dir. Bu bağlamda da dış ticarette anlaşmazlıklarının ticari işlemlere ilişkin kısmın "sözleşmelerden"; taşıma kısmı "mal ve mal transferinden"; finansman kısmı "ödemelerden"; resmi işlemler kısmı ise "gümrük idaresinden" kaynaklı işlemlerden ortaya çıkmaktadır. Diğer yandan resmi ve özel işlemleri gerçekleştiren tarafların işlem ve uygulamalarının dayanağını ise "sözleşmeler" ve "belgeler" oluşturmaktadır. Dış ticarette her ne kadar "eşya" hareketliliği işlemlerin konusunu oluştursa da söz konusu hareketlilik resmi, ticari, diğer belgeler aracılığıyla dış sağlanmaktadır.

[291] Avcı, a.g.e., s.43.

Ülkeler arasındaki bahsi geçen işlemlerden kaynaklı hareketler taraflar arasında anlaşmazlıkların doğmasına neden olmaktadır. Genel olarak dış ticaret anlaşmazlıkları, taraflar arasında sözleşmeler kurulmadan, sözleşme hazırlanma aşamasında çıkabileceği gibi sözleşme maddelerinde tarafların mutabık kalmalarından sonra da çıkabilir. Sözleşme yapılmadan doğacak anlaşmazlıklar müzakereler ile çözümlenebilir. Sözleşme kurulduktan sonra somut olarak ortaya çıkan anlaşmazlıklar ise genellikle barışçıl çözüm yolları ile çözümlenebileceği gibi mahkemeler, hakem mahkemeleri gibi yargısal yollar ile çözüme kavuşturulur[292]. Diğer bir ifadeyle ticari ilişkilerin konusu kamu düzenini ilgilendirdiği taktirde taraflar hukuki uyuşmazlıkları devlet yargısına başvurarak çözebilirken kendi iradeleri ile anlaşmazlıkların çözümünde ise dostane çözüm yolları, uzlaşma veya tahkime başvurmaları da mümkündür[293].

A. ULUSLARARASI HUKUK KAYNAKLI ANLAŞMAZLIK TÜRLERİ

Dış ticaret anlaşmazlık türlerini uluslararası hukuk kaynaklı ve ulusal hukuk kaynaklı olmak üzere iki başlıkta tasnifi mümkündür. Uluslararası hukuk kaynaklı anlaşmazlıklar "devlet-devlet anlaşmazlıkları" ve "kişi-kişi anlaşmazlıkları"; ulusal hukuk kaynaklı anlaşmazlıklar ise "devlet-kişi" yani gümrük idaresi ile kişiler arasında doğan anlaşmazlıklardır.

1. Devletlerarası Anlaşmazlıklar

Devletler, egemenlik yetkileri çerçevesinde antlaşma akdetme serbestisine sahiptir. Dış ticaret bağlamında da devletler herhangi bir uluslararası kuruluşa üye olma ya da uluslararası anlaşma akdetme yönünde bir taahhütleri bulunması durumunda ortaya koydukları taahhütlere bağlı kalma yükümlülükleri bulunmaktadır. Devletler, zaman zaman özellikle kendi çıkarlarına ters düşen durumlarda anlaşma maddelerine aykırı işlem veya eylem gerçekleştirerek çeşitli anlaşmazlıkların tarafı olabilmektedirler. Uluslararası hukukta ahde vefa ilkesi gereği, devletlerin akdettikleri anlaşmalara bağlı kalma yükümlülükleri vardır. Ancak devletler bu yükümlülüğü taşısalar da çeşitli gerekçelerle anlaşma hükümlerini ihlal edebilmektedirler.

---

[292] Şanlı, a.g.e., s.2.
[293] Erkut Onursal, *Mevzuat ve Teknik Yönleri ile Dış Ticaret,* 3.b.: Seçkin Yayıncılık, 2021, s.103.

DTÖ üye ülkeler arasında doğan anlaşmazlık konuları, DTÖ Kuruluş Anlaşması ve eklerinde yer alan anlaşma[294] konularından oluşmaktadır. Ayrıca STA hükümleri ihlalinden doğan uyuşmazlıklar da STA' lar ile hüküm altına alınan konulardan kaynaklanmaktadır. DTÖ anlaşmazlıkları, "Anlaşmazlıkların Halli Mutabakat Metni" çerçevesinde "Anlaşmazlıkların Halli Organı" ile çözümlenir. Öte yandan STA' larda anlaşmazlıkların çözüm mercii genel olarak yer almakla birlikte şayet yer almamış ise DTÖ Anlaşmazlıkların Halli Organı'na atıfta bulunarak çözümlenir.

DTÖ, uluslararası anlaşma ile kurulan ve devletlerin üyeliği ile uluslararası ticaret hukuku düzenlemelerini saptayan ileri seviyede yapılanmayı temsil etmektedir. Kuruluş anlaşmaları ve ekleri üye ülkelerin tamamı için bağlayıcıdır[295]. Örgüt, genel itibariyle çok taraflı uluslararası anlaşmanın ürünüdür. Anlaşma ve ekleri, DTÖ hukukunun temel hukuki kaynağını oluşturur. Bununla birlikte, paneller ve temyiz kurulunun raporları da kaynakları arasında yer almaktadır. Çoğu DTÖ anlaşmazlıkları önceki raporlara atıfta bulunularak çözümlenmektedir. DTÖ kuralları ile oluşturulan hukuk sistemi kendi kendine yeten bir sistemdir. Ancak DTÖ tam anlamda bağımsız kararlar alma yetkisine sahip değildir[296].

Günümüzde devletler, ekonomik, siyasi, sosyal teknik konularda karşılıklı iş birliklerini geliştirmektedirler. Ancak haksız veya hukuka aykırı tasarrufta bulunan tarafların tutumları anlaşmazlıkların doğmasına neden olmaktadır. Anlaşmazlıkların çözümünde ise taraflar

---

294 "EK 1A: Çok Taraflı Mal Ticareti Anlaşmaları";"Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması (GATT 1994)", "Tarım Anlaşması", "Bitki ve Hayvan Sağlığı Önlemleri Uygulama Anlaşması", "Tekstil ve Giyim Anlaşması", "Ticarette Teknik Engeller Anlaşması", "Ticaretle Bağlantılı Yatırım Tedbirleri Anlaşması", "Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması 1994'ün Vl'ncı Maddesinin Tatbikine ilişkin Anlaşma", "Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması 1994'ün VII 'nci Maddesinin Tatbikine ilişkin Anlaşma", "Sevk öncesi İnceleme Anlaşması", "Menşe Kuralları Anlaşması",
"İthalat Lisansları Anlaşması", "Sübvansiyonlar ve Telafi Edici Tedbirler Anlaşması", "Koruma Tedbirleri Anlaşması"
"EK 1B: Hizmet Ticareti Genel Anlaşması (GATS) ve Ekleri",
"EK 1C: Ticaretle Bağlantılı Fikri Mülkiyet Hakları Anlaşması (TRIPS"),
"EK 2: Anlaşmazlıkların Halli Kural ve Yöntemleri Hakkındaki Mutabakat Metni (DSU)",
"EK 3: Ticaret Politikalarını Gözden Geçirme Anlaşması",
"EK 4: Çoklu Ticaret Anlaşmaları"; "Sivil Uçak Ticareti Anlaşması", "Devlet Alımları Anlaşması", "Uluslararası Süt Ürünleri Anlaşması", "Uluslararası Sığır Eti Anlaşması"'ndan oluşmaktadır.
4607 sayılı Dünya Ticaret Örgütü Kuruluş Anlaşmasının Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun, EK Kısmı, RG. 29.01.1995 S.22186.

295 Utaş, a.g.e., s.13; Türkiye Cumhuriyeti Dışişleri Bakanlığı http://www.mfa.gov.tr/dunya-ticaret-orgutu-dto .tr.mfa (10.09.2020); Dünya Ticaret Örgütü Kuruluş Anlaşmasının Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun, Kanun Numaras: 407, RG. 29.01.1995/.22186; Ülkü Halatçı Ulusoy, *Dünya Ticaret Örgütü'nde Uyuşmazlıkların Çözümü Mekanizması*, Ankara: Turhan Yayınevi, 2009, s.319.

296 David Palmeter Petros C. Mavroidis, "The WTO Legal System: Soruces of Law", *TheAmericanJournal of International Law,* C. 92, S.3, (Jul., 1998), s. 398-413.

ortaya çıkan zararı karşılamak zorundadır. Aksi taktirde, zarar gören taraf diğer tarafa sert müdahalelerde bulunabilir. Bununla birlikte devletler hukukunda ortak yargı ve yaptırım mekanizmasının bulunmaması ise genel bağlamda tarafların normlara uyumunu da zorunlu hale getirmiştir. Diğer bir ifadeyle devletlerin eşitliği prensibi uyarınca her devlet eşit güce sahiptir. Aralarında altlık-üstlük ilişkisi bulunmayan tarafların birbirlerine karşı yaptırım uygulama yetkileri de bulunmamaktadır[297].

Öte yandan ulusal hukukta kurallara uymayanlara karşı yaptırım uygulanmasının hukuki dayanağını yasalar oluşturmaktadır. Yasalar, yaptırım türünü, yaptırım uygulama yöntemlerini düzenlemektedir. Uluslararası hukuk bu hususta ulusal hukuktan ayrılmaktadır. Doktrinde genel kabul gören tanımı bulunmamakla birlikte uluslararası hukukta *"karşı önlemler*", "*zararla karşılık*", "*zorunlu önlemler*" gibi aynı anlama gelen farklı kavramlar "yaptırım" kavramının yerine kullanılmaktadır [298]. Uluslararası yaptırımları psikolojik, politik, ekonomik, finansal, fiziksel yaptırımlar şeklinde ve alt başlıkları itibariyle de "boykot", "ambargo", "abluka", "misilleme", "zararla karşılık" gibi türleri bulunmaktadır. Pazarcı'nın "baskı ve vazgeçirme önlemleri", "karşı önlemler" ve "zorlama yolları", "savaş" şeklinde yaptığı tasnif doktrinde hukuksal önlemler başlığı için kabul gören tasniftir[299]. Ekonomik yaptırımlar başlığı altında ise, uluslararası satışlar, ihracat-ithalat kontrolleri, döviz, hava-kara taşımaları, uluslararası yatırımlar, şirketler hukuku, para hukuku gibi pek çok disiplini ilgilendiren konularda ise bir davranışı değiştirmeye zorlama, cezalandırma, mesaj vermek gibi olumlu veya olumsuz ekonomik tedbirlere de devletler başvurmaktadırlar. Genel olarak ticari yaptırımlar ve finansal yaptırımlar olarak iki başlıkta tasnifi yapılan ekonomik yaptırımlara ambargo, boykot, ihracat-ithalat yasakları ticari yaptırım araçları iken varlık dondurma, sigorta yasakları gibi araçlar finansal yaptırımların konusuna gümrük tarifeleri, kotalar gibi araçlar ise ekonomik amaçlı yaptırımların konusuna girmektedir[300].

İfade edildiği üzere devletlerin uluslararası yargı kuruluşlarının zorunlu yetkilerini kabul etmemeleri, kendi ülkelerinin yetkisi dışındaki bir çözüm mekanizmasına güvenmemeleri,

---

297 Ünal, *Devletle Hukukuna Giriş*, s. 28; 29; 116; 169; 187.
298 Pazarcı, *Uluslararası Hukuk*, s.448.
299 Bilal Karabulut, "Uluslararası Yaptırımların Hukuksal Analizi", *Uluslararası Hukuk ve Politika*, C.3, S.12, 2007, s.15-16.
300 Serdar Acar, Ekonomik Yaptırımlar, İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2015, s. 29, 33, 56.

genellikle diplomatik yolları tercih etmeleri hukuki yollar ile çözümü ikincil plana itmiştir. Bununla birlikte uluslararası uyuşmazlıkların barışçı yollarla çözümlenmesi uluslararası hukuk alanında önem teşkil etmektedir.[301]. BM Andlaşmasının VI. Bölümünde barışçı çözüm yolları **"***görüşme, soruşturma, arabuluculuk, uzlaştırma, hakemlik, yargı, bölgesel örgütlere ve anlaşmalara başvurma ya da tarafların kendilerinin seçebilecekleri yollar"* başlıkları ile yer almaktadır. Görüşmeler, anlaşmazlıkların çıkmasının önlemek amacıyla ve diğer çözüm yollarına başvurmadan her aşamada başvurulabilecek tarafların sözlü ya da yazılı olarak bir anlaşmaya varılmak amacıyla yapılır[302]. Dış ticaret anlaşmazlıklarının da mahkeme kararı, hakem kararı veya da uzlaştırma, arabulucu gibi herhangi bir tarafın yardımına ihtiyaç duymadan tarafların karşılıklı müzakere yoluyla çözülmesi tarafların faydasına olmaktadır. Kişi-kişi anlaşmazlıkları başlığında daha detaylı olarak ele alınacak ilgili başlıklarda taraflar sıklıkla görüşme yoluna başvurmaktadır. Görüşmeler sonuçsuz olur ise diğer alternatif çözüm yollarına gidilir. Ancak her anlaşmazlığın müzakere süreci ile çözümlenmesi de mümkün olmayabilir. Her ne kadar devletler hukukunda taraflar eşit kabulse de pazarlık gücü olan ya da güçlü devletlerin zayıf devletleri etkileyebilmeleri müzakerelerin olumlu sonuç vermesini engelleyebilir. Yargı yoluna alternatif olarak öngörülen uzlaştırma ise, taraflara tavsiyelerde ve değerlendirmelerde bulunmasına imkân sağlayan bağlayıcılığı olmayan ancak uzlaştırıcı kişinin vasıflı ve gayretli olması ile de hâkim veya hakemleri etkileyerek yargının da yükünün azaltılmasını sağlayan dostane çözüm yoludur. Dış ticaret anlaşmazlıklarının uzlaştırma ile çözümlenmesi hususunda "ICC(International Chamber of Commerce)", "UNCITRAL (United Nations Commission on International Trade Law)", ICSID "International Centre for Settlement of Investment Disputes", "AAA (American Arbitration Association)", "RCIAL (The Regional Centre for International Arbitration-Malesia/Kuala Lumpur)", "CIA (The Charted Institute of Arbitratiors-London)", "CEDR (The Centre for Dispute Resolution – London)", "The Australian Dispute Center", "The Australian Comemrcial Dispute Centre", "The Japan Comemrcial Arbitration Centre", "Zurich Chamber of Commerce" gibi çeşitli uluslararası ve ulusal kuruluşlar alternatif çözüm yolu olarak kurumsal faaliyetlerini sürdürmektedir[303].

[301] Aksar, *Teoride ve Uygulamada Uluslararası Hukuk II*, s. 248-249; Şanlı, a.g.e., s.568.
[302] Pazarcı, *Uluslararası Hukuk*, s.496; Aksar, *Teoride ve Uygulamada Uluslararası Hukuk II*, s.248-249.
[303] Şanlı, a.g.e., s.530-534; Ünal, a.g.e., s.187-188.

DTÖ anlaşmazlık çözümünde ise sulh çözüm yolları ile karar verilmesi hâkim uygulamadır. Şayet sulh yolu ile anlaşmazlık çözümlenemezse şikayetçi ülke tarafından konu DTÖ ye taşınır. Şikâyet eden ve şikâyet edilen ülke DSU 4.hükmü doğrultusunda düzenlenen ve zorunlu tutulan resmi istişare sürecinin tarafı olur. DTÖ Anlaşmazlık Çözüm Mekanizmasının ilk adımını "*istişare"* oluşturmaktadır. Mutabakat metni her ne kadar bu aşamayı düzenlemişse de ayrıntılı olarak düzenlememesi sebebiyle devletler müzakerenin çerçevesini kendileri belirlemektedirler İkinci aşama "*panel aşaması*" dır. Şikâyet edilen ülke, istişare talebi almasına rağmen 60 gün içinde istişarelerle konuyu sulhen çözümlemediği taktirde şikayetçi ülke DTÖ'den panel tayin edilmesini talep edebilir. Panel süreci panel raporu düzenlenerek sonucun taraflara tebliği ile sonlanır. Ancak panel kararına karşı "*temyiz"* başvurusu yapılacaksa da temyiz kararı sonucunda anlaşmazlık çözüme kavuşturulur. Ayrıca son aşama da eğer ilgili devletler tavsiye kararlarına uymazlarsa, devletler hakkında uygulanacak yaptırımlar belirlenir. Karara uyulmadığı taktirde DTÖ tarafından üye devletlere iki tür yaptırım uygulanır. "Yaptırım" ve "aynen ifa" dır. Aynen ifa gerçekleştirilemezse karşı devlet misilleme hakkı doğmaktadır. Bu şekilde dört aşamadan oluşan anlaşmazlıkların çözüm süreci tamamlanmış olur[304].

Devlet- devlet ilişkilerinde devletlerin hukuklarına müdahale etme yetkisi bulunmamakla birlikte DTÖ de bu durum farklı boyutta bürünmüştür. Devletler, DTÖ' nün verdiği kararı uygulamakla yükümlüdür. Kararın uygulanmaması durumunda tazminat, misilleme, tavizlerin askıya alınması gibi yaptırımlar ortaya çıkmaktadır. Ancak DTÖ'nün doğrudan yaptırım uygulama yetkisi yoktur. DTÖ ihlali tespit eder. Davalı ülke tedbiri kaldırır. Belli tazminat ödemesi olur veya misilleme hakkı doğar.

Özetle, dış ticarette "devlet-devlet anlaşmazlıkları" DTÖ ve MTO tarafından çözümlendiği ifade edilebilir. MTO'ya ise devletler tercihen başvurulabilir. DTÖ açısından, devletler her problemde DTÖ ye gitmemektedirler. Sürecin maliyetli olması, büyük tutarlı uyuşmazlıklarda tercih sebebi olması ve üçüncü dünya ülkeleri tarafından ise hiç tercih edilmemesi bu durumun nedenleri arasında sayılabilir. Öte yandan ekonomik açıdan zayıf ülke DTÖ ye başvurarak lehe karar aldırsa da karşı devlet eğer güçlü ülke ise bunu

[304] Utaş, a.g.e., s.86-89; Şanlı, a.g.e., s.623.

uygulamamada diretebilir. Bu durum ise, DTÖ Anlaşmazlıkların Halli mekanizmasının efektif olmadığı şeklinde bir yorumu da beraberinde getirebilir.

2. Kişi - Kişi Anlaşmazlıkları

Dış ticaret işlemleri "alım-satım işlemleri", "sigorta işlemleri", "taşıma işlemleri", "teslim işlemleri" gibi iç içe geçmiş işlem ve süreçlerden meydana gelmektedir. Bu bağlamda dış ticaret sürecinin sorunsuz yönetilebilmesi için de dış ticaret işlem ve uygulamalarının tarafı olan kişilerin yükümlülüklerinin doğru tanımlanması gerekmektedir. Özellikle tarafların iradeleri ile kurulan sözleşmeler tarafların ihtiyari şekilde belirleyecekleri maddelerden oluşacağından uluslararası örgütler tarafından geliştirilen ilke, kodlar ile sözleşmelerin düzenlenmesi anlaşmazlıkların doğmasını önleyecektir[305].

Ulusal hukuktaki sözleşme serbestisi prensibi uluslararası ticari ilişkilerde de geçerlidir. Ancak tarafların sözleşmenin kurulmasını sıkı şekil şartlarına tabi tutulmamaları taraflar arasında doğacak anlaşmazlıkları arttırmaktadır. Bununla birlikte ülke içinde ticari ilişkilerde sözleşme unsurlarında boşluk olması durumunda boşluk ulusal mevzuat çerçevesinde tamamlanabilirken uluslararası ticari ilişkilerde boşlukların doldurulmasında esas alınacak ortak normların bulunmaması nedeniyle tarafların sözleşme kurulmadan önce sözleşme maddelerini müzakereler ile ayrıntılı şekilde oluşturmaları önem teşkil etmektedir[306].

Tarafların yabancılık unsuru niteliği taşıması durumunda taraflar arasındaki hukuki ilişkiyi düzenleyen hükümlerden oluşan uluslararası hukuk dalı "Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku (MÖHUK)" dur. MÖHUK m.6 "*Yetkili yabancı hukukun uygulandığı durumlarda, düzenleme amacı ve uygulama alanı bakımından Türk hukukunun doğrudan uygulanan kurallarının kapsamına giren hâllerde o kural uygulanır".* Hükmü uyarınca doğrudan Türk hukukunun uygulama alanına giren konularda doğrudan ilgili mevzuat uyarınca işlemler gerçekleştirilmektedir. Öte yandan yabancılık unsuru taşıyan uyuşmazlıklara ise kanunlar ihtilafı kuralları (bağlama kuralları) yol göstermektedir. Taraflar sözleşmelere uygulanacak hukukları genelde ihtiyari olarak belirleyebilirler. Hangi hukukun uygulanacağı yönünde

[305] Şanlı, a.g.e., s.10-11; Edward G. Hınkelman, *Uluslararası Ödemeler Akreditifler, Vesaik Karşılığı Tahsilatlar ve Siber Ödemeler*, (Çev. Berk Kaplaner), İstanbul: KOntent Kitap, 2002, s.31; Nilüfer Argın, A. Can Bakkalcı, *Türkiye'nin Dış Ticaret Tarihi*, Bursa: Ekin Yayınevi, 2011, s.105.
[306] Şanlı, a.g.e., s.21-24.

sözleşmede herhangi bir düzenleme bulunmadığı taktirde ise kanunlar ihtilafı hukuku yol gösterici olmaktadır[307]. Zira MÖHUK m.24 sözleşmeden doğan borç ilişkilerinde taraflara uygulanacak hükmü düzenlemektedir. Bununla birlikte kanunlar ihtilafı kapsamına girmeyen sözleşmeler için de bu hükmün uygulanacağı ifade edilebilir[308].

Zira dış ticaret süreci öncelikle bir alım sözleşmesine takibinde sigorta, taşıma, depo, acente, gümrük ve lojistik, uluslararası gözetim sözleşmesi gibi birçok sözleşme ile yönetilmektedir. Örneğin Almanya firması ile Türk firmasının dış ticaret sürecinde taşıma sözleşmesinden kaynaklı davanın Türk mahkemesinde açılması halinde hangi devletin hukuku uygulanacağı hususunun tespitinde MÖHUK m.24 torba madde şeklinde uygulanır. Dolayısıyla MÖHUK genel amacı ve uygulama alanı kişiler arasındaki anlaşmazlıkların tespitinde de önem taşımaktadır. Öte yandan dış ticarette öngörülebilirlik ve hukuki güvenliğin sağlanmasında hukuk kurallarının yeknesaklaştırılması devletler arasında ortaya çıkması muhtemel uyuşmazlıkları bertaraf etmek için de önemlidir. Uluslararası ticari ilişkilerdeki ihtiyaçları karşılayacak ve kanunlar ihtilafı kurallarının ülkeden ülkeye farklılık taşımasından kaynaklı sorunların ortadan kaldırması amacıyla uluslararası kuruluşlar kodlar, broşürler, tek tip sözleşmeler hazırlamaktadır. Nitekim UNIDROIT tarafından hazırlanan milletlerarası ticari sözleşmelere ilişkin prensipler bu duruma örnek teşkil eder[309].

İthalatçı ve ihracatçı firmalar farklı ülkelerde bulunmaları dış ticaretin en temel riskini oluşturur. Lisanı, mevzuatı, para birimi, hukuk sistemi, gibi temel hususlarda devletler arasındaki görünen farklılıkların yanı sıra görünmeyen farklılıklar da ortaya çıkabilir. Dış ticaret belirsizlikler – riskler in fazla olduğu bir alandır. Risklerin tanımlanması sürecin yönetilmesini kolaylaştırmakla birlikte tamamen risklerin ortadan kaldırılması ise mümkün değildir[310].

Bu bağlamda kişiler, uluslararası düzenlemelere konu olan dış ticareti düzenleyen kurallar ile alım-satım işlemlerini, ödeme yükümlülüklerini, taşıma ve teslim işlemlerini, sigorta işlemlerini gerçekleştirmektedirler. Öncelikle ilgili her bir başlığı uluslararası dayanakları

---

[307] Kaya vd., *Uluslararası Ticaret Hukuku*, s.25; Zeynep Derya Tarman, *Viyana Satım Antlaşmasın Uygulamak veya Uygulamamak (CISG Uygulama Alanı)*, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2015, s.59-60.

[308] Ekşi, *Milletlerarası Ticaret Hukuku*, s.33-34.

[309] Ekşi, *Milletlerarası Ticaret Hukuku*, s.2.

[310] Mustafa Doğan, *Milletlerarası Mal Satımına İlişkin Sözleşmeler Hakkında Birleşmiş Milletler (CISG) Uyarınca Hasarın İntikali,* Ankara: Yetkin Yayınları, 2016, s.39.

çerçevesinde açıklanacak akabinde anlaşmazlık türlerinde sıklıkla anlaşmazlık yaşanan konu başlıkları ortaya konulacaktır.

a. Alım- Satım Sözleşmelerinden Kaynaklı Anlaşmazlıklar

Alım-satım işlemlerinin ulusal ya da uluslararası nitelikte olması taraflar arasında akdedilecek sözleşmenin sadece hukuki kaynağını farklılaştırmaktadır. Zira alım-satım sözleşmelerinin hukuki dayanağının bulunması gerekir. Örneğin adi (taşınır mal) sözleşme Türk Borçlar Kanunu; Ticari (taşınır mal) satım sözleşmelerinde TTK özel düzenlemeleri; tüketici satım sözleşmelerinde ise Tüketicinin Korunması Hakkındaki Kanunun TBK hükümleri kaynak teşkil eder[311]. Uluslararası taşınır mal satım sözleşmesinin hukuki dayanağını ise Viyana Satım Sözleşmesi (VSS) oluşturur. TBK' nun ve VSS' nin benzer hükümleri olmasına rağmen VSS vatandaşlık unsurunu dikkate almaksızın tarafların işyerlerinin VSS taraflı ülke olmasını, MÖHUK kurallarına göre atıf yapılan ülkenin VSS ne taraf olması gerekliliğini dikkate almaktadır. Örneğin her iki tarafın Türk vatandaşı olan ve VSS' ne taraf olan ülke arasında satım sözleşmesinin akdedilmesinde TBK değil VSS hükümleri geçerli olmaktadır[312].

Öte yandan her ne kadar sözleşme serbestisi kuralı TBK olduğu gibi VSS da geçerli olsa da yazılı bir sözleşmenin yapılması tarafların lehine olacaktır. Kanunda şekil şartlarının arandığı durumlar dışında taraflar sözleşmeyi diledikleri şekilde hazırlayabilir, standart sözleşmelere atıf yapabilir ya da aktarım yolunu seçebilirler[313]. Ancak günümüzde yaşanan teknolojik gelişmeler uluslararası ticari ilişkilerin kurulma şekillerinde de değişikliklerin yaşanmasına neden olmuştur. Taraflar çeşitli teknolojik vasıtalardan yararlanarak sözleşmelerde icap ve kabul işlemini gerçekleştirmektedirler. Karşılıklı bir araya gelerek sözleşme imzalama gün geçtikçe azalmaktadır[314]. Dolayısıyla bir sözleşme de sözleşmenin tarafları ve tarafların iletişim bilgileri, sözleşmenin yapıldığı yer ve tarihi; tanımlar maddesi, ifa süreci; taşıma şekli ve ambalajlama, gözetim şartına ilişkin madde; mücbir sebep ve aşırı

---

311 Zafer Zeytin, *Milletlerarası Mal Satım Sözleşmeleri Hukuku CISG,* 2.b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2015, s.29-30; Durukanoğlu, a.g.e., s.10.

312 Turgut Öz, *Milletlerarası Mal Satımına İlişkin Sözleşmeler Hakkında Birleşmiş Milletler Antlaşması (CISG) ile Türk Borçlar Kanunu'nun İlgili Hükümleri'nin Kısa Karşılaştırması,* İstanbul: Vedat Kitapçılık,2016, s.3.

313 Zeytin, a.g.e., s.35; 151; Vahit Doğan, (Katkı Sağlayanlar: Seydi Kahveci, Mehmet Düzgün), *Milletlerarası Ticaret Hukuku*, Ankara: Savaş Yayınevi, 2020., s.58.

314 Doğan, *Milletlerarası Ticaret Hukuku*, s.109-110.

ifa güçlüğü maddesi; cezai şart maddesi, uygulanacak hukuka ilişin madde; uyuşmazlık çözüm sürecine ilişkin maddelerin yer alması gerekmektedir[315].

Dış ticarette tarafların farklı ülkelere tabii olmaları ulusal hukuk düzenlemelerinin çeşitliliğine neden olmaktadır. Bununla birlikte ülkelerin ekonomik gelişmişlik düzeylerinin ticari ilişkilerde önem taşımaktadır. Ekonomisi güçlü ülkelerin zayıf tarafa haksız uygulamalar ile karşı karşıya bırakması, çıkarlar dengesinin gözetilmesi prensibini işleyişinde aksaklıkların olması ve temelde de farklı hukuki düzenlemelerin ortadan kaldırılması amacıyla dış ticaretin ilk ve önemli adımı olan alım-satım işlemlerinin yeknesaklaştırılması gerekliliği doğmuştur[316]. 1920 yılından beri çeşitli dönemlerde uluslararası mal satımını düzenleyen kurallar geliştirilmiştir. 1980 tarihinde UNCITRAL' in öncülüğünde BM Konferansındaki görüşmeler neticesinde "*Milletlerarası Mal Satımına İlişkin Sözleşmeler Hakkında Birleşmiş Milletler Anlaşması* (United Nations Convention on Contracts for the International Sale of Goods –*CISG* – Viyana Satım Sözleşmesi)" ile yeknesaklaştırma girişimi neticelenmiştir[317]. Anlaşma 1980 Konvansiyonu olarak da bilinmektedir. Genel bağlamda konvansiyon, yedek hukuk kuralı niteliğindedir. Zira özel hukukta yedek hukuk kuralları, taraf iradelerinin öncelikli uygulandığı bir alandır. Eğer taraflar VSS' nin uygulanmayacağını kararlaştırmış iseler de kanunlar ihtilafı kuralları devreye girecektir[318].

Bu bağlamda öncelikle tarafların (satıcı-alıcı) sorumlulukları ve yükümlülüklerinin neler olduğunu ortaya konulması bakımından uluslararası alım-satım sözleşmelerinin hukuki kaynağını oluşturan Viyana Satım Anlaşması'nın anlaşma maddeleri genel hatları ile ele alınacaktır. Akabinde alım satım sözleşmesinden kaynaklanan anlaşmazlık konuları değerlendirilecektir.

(1) Viyana Satım Sözleşmesi Kapsamı

Sözleşme, farklı ülkelerde bulunan taraflar arasındaki mal satımına ilişkin kuralları uyumlaştıran temel hukuki düzenlemedir[319]. Konusu ve uygulama alanı itibariyle geniş bir

---

315 Ibid, s.60-74.
316 Erdem, *Milletlerarası Ticaret Hukuku*, s.155.
317 Anıl Coşkun, Uluslararası Mal Satım Sözleşmeleri Hukuku Hakkında BM Andlaşması (CIS), *Legal Hukuk Dergisi*, S.156, C.13,2015, s.1; Doğan, *Milletlerarası Mal Satımına İlişkin Sözleşmeler ……..*, s.23.
318 Ekşi, *Milletlerarası Ticaret Hukuku*, s.57; Aslan, Şenyüz, a.g.e., s.38.
319 Demir vd., *Uluslararası Politik Ekonomi*, s.223; Durukanoğlu, a.g.e., s.12.

kodifikasyona sahip olmasa da Kıta Avrupası ve Kara Avrupası hukuk sistemlerinin farklı uygulamalarını ortak bir düzenleme ile birleştirmesi ve dünya ülkelerinin çoğu tarafından kabul edilmesi nedeniyle uluslararası öneme sahip bir metindir[320]. Türkiye, VSS' ne taraf olması sebebiyle de alım satım sözleşmelerinde MÖHUK uygulanmamakta sözleşme hükümleri doğrudan uygulanmaktadır. Diğer bir ifadeyle, sözleşme tarafı ülkelerde, uluslararası özel hukuk kurallarının akit devletin hukukuna atıf yapması durumunda ve anlaşmaya taraf ülkelerin iradelerine bağlı olmadan mahkeme tarafından da re 'sen de uygulanır[321].

Sözleşmenin uygulanabilmesinin ön şartı, m.1 uyarınca "*tarafların işyerlerinin, işyerlerinin bulunmaması halinde de mutat meskenlerinin sözleşmenin kurulduğu anda farklı devletlerde olması"* oluşturmaktadır. Tarafların uyrukluğunu, tacir olup olmamalarını, tarafların işyerlerinin ayrı devletlerde bulunup bulunmamasını dikkate almamaktadır[322]. Bir devletin sözleşme ile bağlantı kurabilmesi için devletin akti imzalaması veya milletlerarası özel hukuk kurallarının akit devletin hukukuna atıf yapması gerekmektedir. Sözleşmenin kurulduğu veya ifanın gerçekleştiği yeri esas almadan tarafların farklı devletlerde bulunması sözleşmenin objektif uygulama kısıtını oluşturmaktadır[323].

Kişisel-ailevi eşyalar, açık artırma ile satışı yapılan menkul kıymet satışına konu olan eşyalar, hava taşıt araçları, elektrik satışı hariç her türlü eşya sözleşme konusuna girmektedir[324]. Bununla birlikte "üretilecek" veya "imal" edilecek malların sağlanması taahüdünü içeren sözleşmeler de VSS hükümlerinin geçerli olup olmadığı durumu VSS m.3/1 uyarınca malların üretimi ya da imali için temin edilecek malzemelerin "esaslı" kısmının temini için taahüütde bulunulmuş olması şartına bağlanmıştır. Eğer alıcı sağlanacak malzemin önemli kısmını temin edip salt üretimi gerçekleştiriyorsa sözleşme kapsamına girmemektedir[325].

---

[320] Zeytin, a.g.e., s.27-28; Mehmet Sinan Cebe, *Adi Ticari Uluslararası Mal Satım Sözleşmesi ve Tahkim*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2018, s.9-10.

[321] Türkiye, VSSni 02.04.2009 tarihinde 5870 sayılı Kanun ile çekince koymadan onaylamış ve antlaşma 1982 An. 90/5 maddesi uyarınca 07.04.2010 tarihli 27545 sayılı Resmî Gazete de yayımlanmış ancak 01.08.2011 de antlaşma yürürlüğe girerek uluslararası mal satım sözleşmesinde uygulanacak hukuk şeklinde temel düzenleme olarak tayin edilmiştir. Coşkun, a.g.m., s.173; Zeytin, a.g.e., s.45.

[322] Erdem, *Milletlerarası Ticaret Hukuku*, s.194-196; Tarman, a.g.e., s. 28-29; Selanik, a.g.e., s.17.

[323] Tarman, a.g.e., s.19-20.

[324] CISG m.2.

[325] Selanik, a.g.e., s.20.

VSS de "alım-satım sözleşmesi" nin tanımı yer almamakla birlikte satıcı ve alıcı ile ilgili düzenlemelerin yer aldığı maddelerden hareketle satım sözleşmesi; "*taraflardan birinin (satıcı) satım konusu malları teslim etmek ve mallara ilişkin belgeleri vermek ile malların mülkiyetini geçirmek borcu altında girdiği buna karşılık diğer tarafın (alıcı) kararlaştırılan satım bedelini ödemek ve malları teslim almak borcu altına girdiği sözleşmeler"* olarak tanımlanabilir[326].

Sözleşme, icap ve kabul beyanı ile kurulur. İcap, "*Bir ya da birden çok belirli kişiye yöneltilen ve bir sözleşmenin kurulmasına yönelik teklifin yeteri kadar belirli olduğu ve teklifin kabulü halinde teklifte bulunanın bağlanma iradesini belirtmesi"* sayılır. Bir irade beyanının icap niteliği taşıması madde uyarınca "teklifin bir ya da birden fazla kişiye yapılması", "teklifin belli olması" ve "bağlanma iradesinin bulunması" olmak üzere üç koşula bağlanmıştır. Madde devamında "……. *malların saptandığı ve açık veya örtülü olarak miktar ve semenin belirlendiği veya belirlenmesi için gerekli düzenlemenin yapıldığı teklifler yeterince kesin sayılır."* (m.14/1) düzenlemesi ile de teklifte, mal, miktar ve semenin yer alması kısmına vurgu yapılarak teklifin kesinliği bu unsurlara bağlanmıştır. Belirli olmayan kişilere yapılan teklif de icaba davettir. Malın kesinliği ile ilgili en bilinen anlaşmazlık örneği İsviçreli satıcı ve Alman alıcı arasında düzenlenen sözleşmeye konu olan "midye" nin taraflar açısından ifade ettiği mananın ortaya konulması oluşturmaktadır[327]. Malın fiyatının kesin olarak sözleşmede yer almalıdır. Tarafların fiyat konusunda anlaşmaları gerekmektedir. Belirli fiyat sınırlamaları, teamül uygulamaları, iskonto vb. durumlar uygulanacak ise bu durum taraflarca belirlenmeli ve kesin fiyat sözleşmede yer almalıdır. Kesin olarak belirlenmeyen durumların ihtilaf oluşturması muhtemeldir[328].

---

[326] Cansu Kaya, *CISG (Milletlerarası Mal Satımına İlişkin Sözleşmeler Hakkında Birleşmiş Milletler Antlaşması) Gereğince Alıcının Satım Bedelini Ödeme Borcu*, İstanbul: XII Levha Yayıncılık, 2012, s.25.

[327] İsviçreli satıcı ve Alman alıcıya gönderilen midyelerin içeriğindeki kadmiyum miktarının Alman mevzuatında önerilen miktardan fazla olması ve alıcı tarafın bu durumu öne sürerek ödemeyi reddetmesi ve sözleşmeyi sona erdirmek istemesi nedeniyle açılan davada mahkeme da sözleşmenin *esaslı şekilde ihlal edilmediği* kararını vermiştir. Bu dava örneğinde görüldüğü üzere taraflar sözleşmede kendi ülkelerinde ithal veya ihraç edecekleri malın tüm özelliklerinin mevzuata uygunluğu ve ülkeleri için o malın kullanım alanı, amacı gibi önemli unsurlara yer vermeleri gerekmektedir. Tuğçe Oral, *Viyana Satım Anlaşmasında Sözleşmenin Kurulması*, (Yüksek Lisans Tezi), Ankara: Ankara Üniversitesi SBE 2013, s.23-24.

[328] "*Avusturyalı satıcı ve Alman alıcı arasında "çinçilya kürkü" satışında "iyi", "orta", "yüksek" kalite şeklinde 35 ila 65 Alman Markı şeklinde her bir parçaya ayrı ayrı fiyat belirlenmiştir. Satıcı 249 adet parça kürkü alıcıya göndermiş; kürklerin 236 adedi orta kalitede, 13 adedi kötü kalitede olduğu Avusturya Yüksek Mahkemesi tarafından belirlenmiştir. Mahkeme kürklerin 35-65 Alman Markı ile farklı fiyatlar belirlemesini önerinin şartlarından fiyatın kesinliği koşulunu sağladığını kabul etmiştir. Bir diğer örnek ise, Macaristan Yüksek Mahkemesi tarafından davaya konu olan uçak motor sisteminin satışına ilişkindir.*

Sözleşmenin m.15- (1) uyarınca *icap*, muhatabına vardığı an da hüküm doğurmaktadır. İcabın muhatabına vardığı an ve yapılma şekli icabın hüküm doğurması açısından önemlidir. Her ne kadar sözleşme serbestisi prensibi kabul edilse de m.24 ile icabın yapılış şekli düzenlenmiştir. Bu düzenlemeden hareketle "sözlü" veya "diğer" şekilde önerinin yapılabileceği hüküm altına alınmıştır. Ancak diğer şekillerin neler olduğuna yer verilmemiştir. Satıcının öneriden vazgeçmesi de mümkündür. Bu durum m.15/2 "*İcap cayılamaz nitelikte olsa bile, geri alma beyanının muhataba, icaptan önce veya icapla aynı anda varması halinde"* ve m.16/1*"İcapta bulunanın geri alma beyanı, muhatabın kabul beyanını göndermesinden önce muhataba ulaşmış olmak koşuluyla, icap, sözleşme kuruluncaya kadar geri alınabilir"* hükümleri ile önerinin hangi durumlarda geri alınacağı düzenlenmiştir. Ancak m.16/2 de ise önerinin geri alınmasının mümkün olmayacağı halleri düzenlemiştir. Tüm bunların yanı sıra taraflar arasında kurulan bir sözleşmenin iki tarafın iradesi ile değiştirilmesi mümkün kılınmıştır.

Sözleşme, satıcının ve alıcının yükümlülüklerini de düzenlemiştir. Satıcının yükümlülükleri, "malların alıcıya teslimi", "mallara ilişkin belgelerin teslimi" ve "malların mülkiyetinin alıcıya teslimi" şeklinde üç başlıkla düzenlenmiştir. Teslimin tanımı sözleşmede yer almamaktadır. Dolayısıyla yedek hukuk kuralları ile teslim sayılan durumlar belirlenir. Satıcı, anlaşma uyarınca malı alıcıya ulaştırarak teslim borcunu yerine getirmiş kabul edilir. Satıcı yükümlülüklerini yerine getirmiş olmasına rağmen alıcı malı teslim almadığı taktirde sorumluluğun alıcıya geçtiği kabul edilir. Sözleşmenin m.31 uyarınca *"satıcının malları belirli bir yerde teslim etmek zorunda değilse…..*" ifadesi teslim yerinin belirlenmesinde satıcı ve alıcının öncelikle iradeleri ile teslim yerini belirleyebilecekleri ifade etmektedir. Bununla birlikte eğer teslime ilişkin hüküm yer almıyorsa ticari teamüllere ve yedek hukuk kuralları ile teslim yeri belirlenecektir[329]. Zira uluslarası sözleşmelerde genellikle teslim şekline yer verilir. Aksi durum istisna teşkil eder[330].

Sözleşmede Amerikalı satıcı sözleşmede motor parçalarının tanesi için fiyat belirlemiş olması, uçak motor sisteminin tamamı için bir fiyat belirlememesi Mahkemenin VSS m.14 çerçevesinde fiyatının kesin olmadığını ancak m.55 uygulama alanı bulabileceği yönünde karar almıştır. VSS m.55 ise "Sözleşme, açıkça veya örtülü olarak semen belirlenmeksizin veya semenin belirlenmesini sağlayacak bir düzenleme içermeksizin geçerli olarak kurulmuşsa, aksine herhangi bir emare bulunmadıkça, tarafların sözleşmenin kurulduğu anda ilgili ticari branşta benzer koşullarda satılan aynı türden mallar için uygulanan cari fiyata örtülü olarak gönderme yapmış oldukları varsayılır" düzenlemesi ile fiyatın kesin olarak sözleşmede yer almadığı durumlarda uygulanacağını düzenlemiştir." Oral, a.g.t., s.30-34.

[329] Selanik, a.g.e., s.40-42.

[330] VSSm.31; Erdem, *Milletlerarası Ticaret Hukuku*, s.252-253.

Taraflar, satım sözleşmesinde satışa konu olan malların taşınmasına ilişkin bir konuda karar kılmışlarsa malları taşıcıya teslim etmek zorundadırlar. Malın ilk taşıcıya verilmesi ile satıcı teslim yükümlülüğünden kurtulmaktadır. Anlaşmanın m.31/b hükmüne gore mesafeli satım söz konusu değil ise satıcı satışa konu olan malın stoktan karşılanmasını, imal edilmesi gibi durumlara göre teslim yerini belirleyecektir. Ve son durumda da taraflar sözleşmede kararlaştırmamışlarsa ve mesafeli satım sözleşmesi de söz konusu değilse anlaşmanın 31/c bendine göre "*satıcının iş yerinde malları alıcının tasarrufuna hazır bulundurma"* yükümlülüğü bulunmaktadır[331].

Satım sözleşmesine malların uygunluğunun belirlenmesinde geçerli olan kriterler m.35 uyarınca "*Satıcı, miktarı, kalitesi ve türü sözleşmede öngörülen malları, sözleşmede belirtilen paket veya muhafaza içinde teslim etmek zorundadır."* Hükmü ile yer almaktadır. Dolayısıyla satıcının malın miktarını, malın kalitesini, malın türü, malın paketlemesi ve öngörülen diğer hususlara uygun şekilde malları teslim etme yükümlülüğü bulunmaktadır. Söz konusu unsurlar sözleşmenin "esaslı unsurları" kabul edilir. Zira malın menşei, kullanım süresi vb. unsurlarının yanı sıra malın türü sözleşmeye uygun şekilde olmalı, malın paketlenmesi veya muhafazasında sözleşme de paketleme türü özel şekilde kararlaştırılıdıysa ona uygun şekilde yer almalıdır. Bu gibi durumlar dikkat edilmeksizin yapılan işlemlerde paketin zarar görmesi halinde mal zarar görmemiş olsa dahi sözleşmeye aykırılık doğacaktır. Malın sözleşmede kararlaştırılan miktardan fazla veya eksik ifası da sözleşmeye aykırılık oluşturur[332].

Satıcının mallara ilişkin düzenlemesi ve vermesi gereken belgeler de sözleşmeye uygun olarak alıcıya-bankaya-idareye verilmesi gerekir. Dış ticarette malın doğruluğunun yanı sıra belgelerin doğruluğu da önemlidir. Çünkü ticari ilişkilerin akışı belgeler ile sağlanır. Satıcının hangi belgeler ibraz edilmesi gerektiğini alıcı ile paylaşması ve bu durumun ayrıntılı şekilde sözleşmede yer verilmesi gerekmektedir. Aksi taktirde sözleşmede yer almayan bir belgenin taraflarca ibraz edilme yükümlülüğü bulunmamaktadır[333]. Ancak

[331] "Zürich Ticaret Mahkemesi İtalyan satıcı ile İsviçreli alıcı arasında yaşanan teslimi geciken katalog sevkiyatı ile ilgili davada; mahkeme satıcının malları ilk taşıyıcıya teslim zamanında gecikme olmaması nedeniyle satıcıya tazminat cezası vermemiştir." Kaya vd., *Uluslararası Ticaret Hukuku*, s.29; Selanik, a.g.e., s.45.

[332] Musa Furkan Şahin, "Viyana Satım Antlaşması'nda Malların Sözleşmeye Uygunluğu", (Şebnem Akipek Özal), *Viyana Satım Antlaşması (CISG)*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2020, s.148-153.

[333] Doğan, *Milletlerarası Ticaret Hukuku*, s.190; Erdem, *Milletlerarası Ticaret Hukuku*, s.293.

belgelerin sözleşmede yer alması gerektiğine dair ortak bir kriter bulunmamaktadır. Her devlet, ulusal mevzuatı uyarınca farklı belgeler talep etme yetkisine haiz olabilir, teslimin kabulünü de ilgili belgelere bağlamış olabilir[334].

Satıcının yanı sıra alıcıda sözleşmenin 59. maddesi uyarınca "*satıcının hiçbir talebine veya başka bir formaliteye uymasına gerek olmaksızın, sözleşmede tespit edilen veya sözleşme ve bu Antlaşma uyarınca belirlenebilen tarihte semeni ödemelidir."* Hüküm uyarınca alıcının semeni ödeme yükümlülüğünü esas yükümlülüğüdür. Alıcının semeni ödeme borcu VSS da m.54-59 da alıcının malı teslim alma yükümlülüğü ise m.60 da yer almaktadır. Alıcının, semeni ödeme şekli sözleşmede düzenlenmemiştir. Ödeme yeri konusunda ödeme yeri belirlenmemişse, "satıcının işyerinde" ya da "malların veya belgelerin verildiği yerde" ödemelidir[335].

Tüm bu açıklamaların neticesinde "sözleşmenin ihlali" nin de ortaya çıkması muhtemeldir. İhlal, temelde malın sözleşmeye uygun olmamasını ifade eder. Burada ihlalin nedeni önemli değildir. Aslolan ihlalin olup olmamasıdır. Sözleşmede ifanın gerçekleşmeme halleri ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Taraflar sözleşme ile taahhütte bulundukları yükümlülükleri yerine getirmek zorundadırlar. Dolayısıyla ihlalin sebep unsurundan ziyaden netice unsuru ile ele alındığı ifade edilebilir[336]. Sözleşmenin ihlalini "esaslı ihlal" olarak yani taraflardan birinin diğerini önemli derecede menfaat yoksunluğu ile karşı karşıya bırakması ile açıklanması da mümkündür. Örneğin satıcı, malları paketleme veya sigorta yapma yükümlülüğünü ihlal etmiş fakat mallar güvenli şekilde alıcıya ulaşmışsa burada herhangi bir olumsuzluk söz konusu değildir. Fakat alıcı, müşteri kaybeder veya malı tekrardan satma imkanını kaybederse o zaman olumsuzluktan bahsedilebilir. Sözleşmenin tamamının incelenerek tarafların sözleşmeden beklentileri gözden geçirilerek olumsuzluk olup olmadığı ortaya konulabilir. Çünkü hangi ölçütlere gore yorumlanacağı anlaşmada yer almadığı için menfaatın tespiti ve derecelendirilmesi zor olacaktır[337]. Satıcı antlaşmaya uygun şekilde yükümlülüklerini yerine getirmediği taktirde borca aykırı davrandığı kabul edilir. Bu

[334] Selanik, a.g.e., s.67.
[335] Selanik, a.g.e., s.81.
[336] Selin Sert Canpolat, *Viyana Satım Sözleşmesinde İfa Engelleri ve Sonuçları*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: T.C İstanbul Üniversitesi SBE, 2013, s.69.
[337] Kaya vd., *Uluslararası Ticaret Hukuku*, s.32-33.

durumda alıcı, "aynen ifa (m.46/1)", "ayıplı mal değişimi (m.46/2)", "semenin indirilmesini isteme (m.50)", "sözleşmeden dönme (m.49/1)", "tazminat" talep edebilir[338].

Son olarak malların zarara uğraması, kaybı gibi durumlarda hangi tarafın zararı gidereceğinin belirlenmesi de önemlidir. Bu bağlamda hasarın intikalini düzenleyen iki temel düzenleme bulunmaktadır Sözleşmeye konu olan malın hasarın intikali durumu VSS m.6 uyarınca tarafların iradelerine bırakılmıştır. Eğer satım sözleşmesinin konusu VSS kapsamında ise taraflar herhangi farklı bir düzenleme yapmamışlarsa sözleşme hükümleri geçerli olacaktır. Satıcının eylem veya eylemsizliği haricindeki durumlarda mal alıcıya geçtikten sonra hasardan her türlü alıcı sorumludur. Ancak genel olarak da Incoterms kurallarına atıf yapılarak hasarın alıcıdan satıcıya geçişinin tespiti yapılmaktadır[339].

(2) Alım-Satım Sözleşmelerinden Kaynaklı Anlaşmazlıklar

Alım-satım sözleşmelerinde alıcı ve satıcının temel yükümlülükleri tam ve eksiksiz yer almalıdır. Alıcı temelde sözleşmede yer alan malı, kalite standartlarına uygun, hasarsız ve zamanında teslim almak ister. Hasarın intikalinin sözleşmede yer alması önemlidir. Ödeme konusunda sıkıntı yaşamaması için alıcı firmasının finansman durumunu planlaması gerekmektedir. Satıcı da aynı şekilde sözleşmeye uygun malı teslim etmesi ve ödemeyi garanti altına almak ister. Zira politik-ekonomik-hukuki riskleri her zaman göz önünde bulundurulması gerekir. Öngörülemeyen ya da mücbir sebepler sözleşmede klozlar ile yer verilmelidir. İfanın yerine getirilmemesi ya da eksik ifa durumları ise tazminat veya diğer yaptırımlar şeklinde sözleşmede yer verilmelidir[340].

Dış ticaret anlaşmazlıklarının çoğu satıcı tarafından gönderilen malın sözleşme şartlarına uygun olmamasından ileri gelmektedir. Malın sözleşmeye uygunluğu temel kriterdir. Ancak tarafların hem uluslararası ticari ve ekonomik ilişkileri düzenleyen ortak bir hukuk sisteminin olmaması hem de dış ticarette risklerin her zaman olması tarafların mevcut ve muhtemel tüm sorunlara yer verecek detaylı bir sözleşme yapmalarını zorunlu kılmaktadır[341]. Sözleşme serbestisi tarafları, sözleşme yapılış şekli ve içeriklerini saptama da serbesti tanısa da "yabancılık unsuru" sözleşmelerin yorumlanmasında farklılıkları ortaya

[338] Erdem, *Milletlerarası Ticaret Hukuku*, s.310.
[339] Selanik, a.g.e., s.194-195; Doğan, *Milletlerarası Mal Satımına İlişkin Sözleşmeler……*, s.285-286; Doğan, *Milletlerarası Ticaret Hukuku*, s.116.
[340] Hınkelman, a.g.e, s.13-15, 115-117; Şanlı, a.g.e., s.44-45; Durukanoğlu, a.g.e., s.12.
[341] Şanlı, a.g.e., s.35, 49.

çıkarmaktadır. Sözleşmenin kurulmasında ülkelerin ulusal mevzuat farklılıkları ve temel ticari terimlere yüklenen anlam ve içerik farklılıkları da taraflar arasındaki anlaşmazlık yaşanmasına neden olabilmektedir[342].

Bununla birlikte uluslararası sözleşmelerin hazırlanması hukuki, teknik bilgi gerektirmektedir. Alanında uzman olmayan kişilerce hazırlanan bir sözleşme tarafları beklenilmeyen maliyetler ile karşı karşıya bırakabilir. Genellikle kişiler, anlaşmazlıklar doğduktan sonra uzman görüşüne başvurmayı tercih ederler. Ancak dış ticaretin nevi şahsına münhasır yapısı her zaman göz önünde bulundurulmalıdır. Ulusal mevzuatın uygulama alanına giren konularda kanunlardaki boşlukların doldurulması uluslararası ilişkileri konulardan daha kolaydır. Bu bağlamda da ulusal ticaretten farklılıkları olan uluslararası ticarette taraflar temelde dil, kültür, mevzuat gibi temel farklılıkları her zaman göz önünde bulundurmalıdırlar[343].

Ülkemizde ticari işlemlerin yürütülmesinde belge düzenlenmesi, bulunması her ne kadar kanunlar ile hüküm altına alınış olsa da bu kültürün yeterince yerleşmemesi dış ticaret işlem ve uygulamalarında da sorun yaşanan bir diğer konu başlığıdır[344]. Öte yandan ticari sözleşmelerin lisanı ve maddelerinin yorumlanması da tarafları ihtilafa düşüren diğer sorundur. Sözleşmenin yorumlanmasından doğan eksiklikler ya da yanlışlıklar da ifayı engelleyebilir. Sözleşme lisanı da taraflar arasında yapılan müzakereler ile belirlenmelidir. Genellikle de sözleşmelerin birkaç dilde yazıldığı görülür. Örneğin Latin Amerika ülkelerinde uluslararası özel hukuk antlaşmaları Portekizce ve İspanyolca düzenlenir. Yerel dilde sözleşmelerin düzenlenmesi kalkınmakta olan ülkelerin kalkınmalarına katkı sağlayacağı ve milliyetçilik gereği tercih sebebi olmaktadır[345].

---

[342] Cahit Ağaoğlu, "Incoterms 2020", *Publicand Private International Law Bulletin*, 40(2), 2020, s.1117.

[343] Doğan, *Milletlerarası Ticaret Hukuku*, s.48, 58.

[344] Kemer, a.g.e., s.117; Anders Grath, a.g.e., s.14-16.

[345] "*Türk şirketinin Moskova'da 2500 adet apartman dairesinin yapımını öngören sözleşmede "de lux" tabirinden Türk tarafı, Türk inşaat sektöründe kullanılan birinci sınıf veya süper lüks inşaat; Rus tarafı ise Rusya'daki inşaat sektöründe kullanılan ayrı bir inşatta kalitesini anlamaktadır."*
"ABD şirketi ile Almanca konuşan İsviçreli tacir arasında akdedilen ve ABD li tarafın diğerine 20.000.000 tavuk/piliç ihracını öngören anlaşmada, malın cinsinden her türlü kümes hayvanını, İsviçreli ithalatçı ise kızartmalık pilici anlamaktadır."
Şanlı, a.g.e. s. 67-71, İktisadi Müesseselerde Mecbur Türkçe Kullanılması Hakkında Kanun: Kanun Numarası: 805, Kabul Tarihi 10.04.1926.

Sözleşmede yükleme-boşaltma tarihi, sevk-varış ülkesi, sözleşme feshedilme sebepleri, müeyyide gibi unsurların yer alması gerekmektedir. Zira tarafların açık kimlikleri-adreslerini net olarak yazmamaları, sözleşmenin konusunun ve kapsamının açıkça belirtilmemesi, ödenecek tutar ve para birimi cinsinin, teslim şeklinin, ödeme yönteminin belirtilmemesi, ambalaj ve teslim şeklinin yer almaması, mücbir sebeplerin tanımlanmaması, uyuşmazlıkların nasıl çözümleneceğinin yer almaması gibi sorunlar bulunmaktadır[346].

Diğer taraftan sözleşme konusunu oluşturan malın tanımı, satılan mal miktarı sözleşmede açıkça yazılmalıdır. Özellikle tarımsal ürünlerin nitelik ve çeşitliliklerinin ülkeden ülkeye farklı özellikler taşıyabileceği, yaş-kuru ürünlerin ağırlıklarının değişkenliği, malın doğası gereği farklılıklar, fire oranlarının sözleşmeyi etkileyip etkilemeyecekleri dikkate alınmalıdır. Ödenecek tutarın ve hangi para birimi ile ödeme yapılacağı da taraflarca kararlaştırılmalıdır. Milletlerarası ödemeler de her para birimi üzerinden ödeme kabul görmemektedir. Geleneksel olarak Amerikan Doları, sınırlı ölçüde Euro, İngiliz sterlini, Japon yeni uluslararası ödemelerde kullanılır. Başka ülkelerinde paraları konvertibl olmasına rağmen uluslararası ödemelerde kullanılmaz[347].

b. Teslim Şekillerinden Kaynaklı Anlaşmazlıklar

Dış ticarette teslim şekilleri, ticarete konu olan eşyanın sınır ötesindeki hareketliliğinin uluslararası kurallara bürünmesi ile ortaya çıkmıştır. Satıcı ve alıcı arasında yükümlülüğün ve sorumluluğun sınırları teslim şekilleri ile tayin edilir. Teslim şekillerinin tayininde MTO tarafından geliştirilen Incoterms kuralları ortak dil olarak kullanılır. Teslim şekilleri satılan malın teslim edileceği yeri, taşıma sırasında oluşacak hasarı-zararı, sigorta giderlerini, yükleme, boşaltma, gümrükleme ve diğer giderlerin hangi tarafa ait olacağı belirleyen kurallardır[348]. INCOTERMS kuralları başlıklar halinde açıklandıktan sonra teslim şekillerinden kaynaklı anlaşmazlık konularına değinilecektir.

(1) INCOTERMS Kuralları

Incoterms kuralları, satıcı ve alıcının şekli ve mali yükümlülüklerinin taraflar arasındaki paylaşımını standart kodlar ile düzenleyen kurallardır. Incoterms kuralları, tarafların tabi

[346] Ekşi, *Milletlerarası Ticaret Hukuku*, s.32.
[347] Ekşi, *Milletlerarası Ticaret Hukuku*, s.11-13; Seyidoğlu, a.g.e., s.423.
[348] Melemen, a.g.e., s.119-120; Onursal, a.g.e., s.94.

olacakları hukuku düzenlemediği gibi satılan malların mülkiyet geçişi de konusuna girmemektedir[349].

Genel olarak kurallar, teslim şekli uyarınca risklerin ve maliyetlerin alıcı ve satıcı arasındaki paylaşımını tanımlar. Örneğin konteyner ücretinin, navlun ücretinin, sigortanın, eşya paketlemesinin, eşyaların araca yüklemesinin, ihracat ve ithalat prosedürleri gibi yükümlülüklerin hangi tarafça yerine getirileceğini belirleyen kurallar alıcı ve satıcı yükümlülüklerinin başlangıç ve bitiş noktalarının tespitini de kolaylaştırmaktadır[350].

Incoterms kuralları "*ExWork", "Free Carrier", "Free Alongside Ship", "Free On Board", "Cost and Freight", "Cost Insurance Freight", "Carriage Paid To", "Carriage Insurance Paid To"*, "*Delivered at Place Unloaded"***,** *"Delivered At Place", "Delivered Duty Paid"* olmak üzere on bir teslim şeklinden oluşmaktadır.

Ex Works (EXW, İşyerinde Teslim); İşyerinde Teslim, Satıcının malları alıcının işyerinde teslim ederek sorumluluğunu tamamladığı ve en az sorumluluk üstlendiği teslim şeklidir. Alıcı lojistik de dahil olmak üzere tüm süreci kendisi yönetmekle birlikte risk ve maliyetlerin tamamına yakınını kendisi üstlenmektedir. Satıcının taşıma sözleşmesi yapma ve sigorta yapma yükümlülüğü bulunmamaktadır. Satıcının ihracat formalitelerinin yerine getirmediği tek teslim şeklidir. Tarafların talebi üzerine, ana taşıma aracına olan ara taşıma, ana nakliye, sigorta boşaltma gibi ek masraflar sözleşmeye eklenebilir. Dış ticarette genellikle ticari bilgi ve tecrübesi az olan firmaların tercih sebebi olmaktadır.

Free Carrier (FCA, Taşıyıcıya Masrafsız Teslim); Taşıyıcıya Masrafsız Teslim, Satıcı, malları kendi işyerinde alıcının belirleyeceği taşıma aracına yükleyerek ya da satıcının işyerinden farklı bir noktada satıcının belirlediği taşıma aracına- alıcıya ya da alıcı tasarrufuna bıraktığı teslim şeklidir. Satıcının sorumluluğu malı taşıma firmasına teslimle sona ermektedir. Satıcı alıcının tayin edeceği taşıyıcıya malı teslim etmesi ile süreci

---

[349] Incoterms 2020 hakkında ayrıntılı bilgi için https://iccwbo.org/resources-for-business/incoterms-rules/(16.03.2021).
Şanlı, a.g.e., s.39; Erdem, *Milletlerarası Ticaret Hukuku*, s. 69-76; Ayşenur Topçuoğu, "Uluslararası Ticarette Ödeme Şekilleri ve Belgeler", *A'dan Z'ye Dış Ticaret* (Ed.M. SamiSüygün), Ankara: Gazi Kitapevi,2020, s.153-223; Ağaoğlu, a.g.m., s.1123; ICC Services Publication, *Incoterms 2020* (Çev., Ercüment Erdem 2019, France), s.2-3; Onursal, a.g.e., s.136; Tayfun Ercan, "Incoterms 2020 Kılavuzundaki Teslim Şekillerinin Analizi", *Gaziantep Unıversıty Journal of SocialScıences*, 20(3), 2021, S.1187-1199.

[350] Grath, a.g.e., s.2.

sonlandırır[351]. FCA, tüm taşıma türleri için geçerli olan teslim şeklidir. Sigorta hususunda taraflara bir yükümlülük yüklenmemekle birlikte alıcının talebi üzerine satıcı bu talebi sağlayabilir. Bu teslim şeklini tercih eden firmaların teslim yerinin açıkça sözleşmede yazmaları gerekmektedir. Kullanılan taşıma türüne göre farklı teslim yerleri belirlenebileceğinden teslim noktası açıkça yazılmalıdır. Bununla birlikte FCA, nakliye araçlarına sahip olan ihracat firmaları tarafından tercih sebebi olmakla birlikte uluslararası lojistiği yönetmeyen istemeyen firmaların tercih etmemeleri gerekir[352].

Free Alongside Ship (FAS, Satıcının Ülkesinde Gemi Doğrultusunda Teslim); Satıcının ülkesinde belirlenen yükleme limanında alıcı tarafından seçilen gemi doğrultusunda "rıhtımda veya bir mavnada" yapılan teslim şeklidir[353]. Mallar satıcı tarafından gemi yanına ulaştırılır ve malların gemiye yüklenmesi alıcı tarafından yapılır. FAS, FCA' nın izdüşümü şeklinde yorumlanabilir. Sadece deniz veya iç su taşımacılığında kullanılır.

Free On Board (FOB, Satıcının Ülkesinde Gemi Bordasında Teslim); 18.yy. ve 19.yy. başlarında tacir çarter sözleşmesi ile gemiyi tutar ve kendisi veya temsilcisi de liman liman dolaşarak mal alırdı. Uygun mal bulunduğu taktirde de malların gemide tesliminin yapılması istenirdi. Gemide teslimi ifade eden FOB teriminin tarihi gelişimi bu şekilde ortaya çıkmıştır. İlerleyen dönemlerde, düzenli seferlerin başlaması, alıcının gemide yolculuğa çıkmak yerine kendisinin bulduğu gemiye malların yükleme talimatını vermesi yeterli kabul edildi[354]. Dolayısıyla da deniz ve iç su taşımacılığında kullanılan FOB teslim şekli, satıcının yükleme limanında, alıcının belirlediği gemiye gemi güvertesine malları teslim etmesidir.

Carriage Paid To (CPT, Ana Taşıma Ödenerek Taşıyıcıya Teslim); Satıcının taşıma sözleşmesi ile malları kendisinin seçtiği bir taşıyıcıya veya herhangi bir kişiye belirlenen yerde teslim ettiği teslim şeklidir. Tüm taşıma türlerinde kullanılan CPT' de satıcının taşıma sözleşmesini yapması hasarın satıcıdan alıcıya geçişinin tespitinde önemlidir. Çünkü satıcı teslim yükümlülüğünü malları taşıma sözleşmesi yaparak taşıcıya verdiğinde yerine getirmiş kabul edilir. Bununla birlikte multimodel veya tır-hava veya tır-gemi birbirine takip eden birden fazla taşıyıcı olması durumunda mallar zincirdeki ilk taşıyıcıya teslim edildiğinde

---

351 Incoterms 2020, s.29.

352 *Practical Guide Incoterms 2020*, Global NegotiatorBUssiness Publications, 2019, s.40-46; Hüseyin Akif Karaca, *Milletlerarası Özel Hukukta INCOTERMS*: Onikilevha Yayıncılık, 2020, s.26.

353 Incoterms 2020, s.93.

354 Erdem, *Milletlerarası Ticaret Hukuku*, s.131-132.

taşıma riskinin alıcıya geçtiği kabul edilmektedir[355]. Satıcı sözleşmede belirlenen teslim yerine kadar tüm zarar ve zıyaı üstlenmektedir. Satıcının sigorta yapma yükümlülüğü yoktur. Malları kendi ülkesinde teslim etmesi ve ihracat-ithalat formalitelerine gümrüğe ihtiyaç duymadan malların teslimine olanak sağlaması gibi durumlar satıcıyı avantajlı kılar. CPT de *malların teslim edildiği* ve *malların kararlaştırılan varış yeri (veya noktası)* ni sözleşmede doğru ve açık şekilde belirtilmelidir. Örneğin bir deniz veya nehir liman ismi yazılan ancak varılan yerden uzak bir iç noktada mal teslimi gerçekleştirilecek ise malların zayi olma ihtimaline karşılık bu durum sözleşmede açıkça yazılmalıdır[356].

Carriage and Insurance to Paid (CIP, Taşıma ve Sigorta Ödenmiş Olarak Teslim); Satıcın kendisinin kiraladığı taşıyıcıya malları yükleyerek kendi ülkesinde teslim ettiği ancak satıcının malları alıcının ülkesindeki varış noktasına kadar da nakliye masraflarını üstlendiği teslim şeklidir. CIP teslim şeklinde malları varış yerine ulaştırmak için farklı taşıyıcılar kullanılsa da mallar ilk taşıcıya teslim edildiğinde riskler satıcıdan alıcıya geçer[357]. Tüm taşıma türleri için uygun teslim şekli olan CIP, CPT de açıklandığı gibi teslim yeri ve varış yerinin açık şekilde yer alması kuralı geçerlidir. Satıcının malların taşınma esnasında ziya ve hasarını sigorta sözleşmesi yaparak teminat altına alma yükümlülüğü bulunmaktadır. Hatta satıcının geniş teminat ile sigorta temin etmesi her türlü hasar ve ziya teminat altına alması lehine olacaktır. Nitekim Incoterms2020'de satıcının sorumluluğu geniş teminat ile kapsamlı şekilde genişletilmiştir. Tarafların talepleri doğrultusunda farklı sigorta tercih etme hakları da saklı tutulmaktadır[358].

Cost Insurance Freight (CIF, Masraflar, Sigorta ve Navlun Ödenmiş Olarak Teslim); Deniz ve iç su taşımacılığında kullanılan ve en yaygın teslim şekli olan CIF, malların satıcı tarafından gemide teslim etmesiyle sorumluluğunun alıcıya geçtiği teslim şeklidir. Satıcı malları varış yeri olan limana teslimi için taşıma sözleşmesi yapar ve navlunu öder. Satıcının malları varış yerine kadar sigorta yapma yükümlülüğü bulunmaktadır. CIF kuralında satıcı en azından sevkiyat limanından varış limanına kadar olan güzergahı içeren sigorta yapmak zorundadır. Sigorta, sözleşme bedelinin %10 unun kapsamalıdır. Malların alıcı ülkesine

[355] Practical Guide Incoterms 2020, s.64.
[356] Incoterms 2020, s.12.
[357] Incoterms 2020, s.51; Practical Guide Incoterms 2020, s.79.
[358] Yusuf Koçak, "Uluslararası Ticarette Teslim Şekilleri (INCOTERMS 2020)", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, 2020, S.194, s.168-170.

varış limanına tesliminin yanı sıra gümrük formalitelerinin çoğunda tarifeleri ve ithalat vergilerini uygulamak için kullanılır[359]. CIF, denizyolu ile satışlarda kullanılmasına rağmen havayolu ile karayolunda tercih edildiği görülmektedir. Burada CIF yerine CIP tercihinin daha uygun olacağı ifade edilebilir. Genellikle deniz taşımacılığı tecrübesi olan firmalar tercih eder.

Cost Freight (CFR, Masraflar ve Navlun Ödenmiş Olarak Teslim); Deniz ve iç su taşımacılığında kullanılan CFR, satıcının malları varış limanına navlun bedelini ödeyerek gemi bordasında malı teslim ettiği teslim şeklidir. Malların gemiye teslim ile hasar ve ziya alıcıya geçmektedir. Taşıma riskinin aktarıldığı nokta (yükleme liman), satıcının taşıma masraflarını üstlendiği noktadan (varış limanından) farklıdır. Satıcının malları alıcının ülkesindeki bir limana ulaştırmak istediğinde ancak nakliye riskini veya sigortalı nakliyeyi üstlenmediği deniz taşımacılığında kullanılır.[360]Satıcının sigorta yapma yükümlülüğü bulunmamakla birlikte alıcının talebi olduğu taktirde masraflar alıcıya ait olmak üzere yaptırabilir.

Delivered at Place Unloaded (DPU, Belirlenen Yerde Boşaltılmış Olarak Teslim); DPU teslim şekli Incoterms 2020 ile DAT (Delivered At Terminal) yerine getirildi. Bu değişikliğin nedeni, satıcının ülkesinde, varış noktasında boşaltma için tesislere (limanlar, havaalanları, nakliye terminalleri, serbest bölgeler, vb.) sahip olan teslimat yerlerinin önemli ölçüde artmasından ileri gelmiştir. Genel olarak satıcının alıcının ülkesinde veya bir terminalde malların boşaltılmasını ifade eder. Mallar varış yerinde boşaltıldıktan sonra risk alıcıdan satıcıya geçer. Bu nedenle teslim yerinde boşaltma riskleri satıcıya aittir. DPU herhangi bir taşıma aracıyla kullanılabilse de mallar alıcının ülkesindeki bir limanda, yani satıcının malın boşaltılmasında daha yüksek maliyet ve risk üstlendiği yerde teslim edildiğinde kullanılması daha uygun görünmektedir[361].

Deliverd At Place (DAP, Alıcı Ülkesinde Belirlenen Yerde Teslim); Satıcının malları sözleşmede belirlenen varma yerine gelen taşıma aracından boşaltmadan- boşaltmaya hazır şekilde alıcının tasarrufuna bıraktığı teslim şeklidir[362]. Satıcı ithalat formalitelerini yapma

[359] Incoterms 2020, s.88-97.
[360] Practical Guide Incoterms 2020, s.72-77.
[361] Practical Guide Incoterms 2020, s.104-110.
[362] Incoterms 2020, s.63.

yükümlülüğü bulunmamaktadır. Tüm taşıma türlerinde geçerli olan DAP da teslim yerinin açık şekilde belirtilmesi önemlidir. Satıcı ve alıcının masrafları ve hasarın geçişinin tespiti bakımından gerekmektedir. Satıcının sigorta yükümlülüğü olmamakla birlikte alıcının talebi üzerine gerekli desteği sağlayabilir. Satıcının ithalata ilişkin gümrük işlemlerini yerine getirme yükümlülüğü de bulunmamaktadır. Eğer satıcının ithalata ilişkin formaliteleri de yerine getirmesi isteniyorsa DDP teslim şeklinin tercih edilmesi daha uygun olacaktır[363].

Delivered Duty Paid (DDP, Alıcının Ülkesinde Gümrük Vergileri Ödenmiş Olarak Teslim); Satıcının malların ithalat gümrük işlemlerinin de yapılmış şekilde ve gelen taşıma aracında boşaltmaya hazır olarak alıcının tasarrufuna bıraktığı teslim şeklidir[364]. Satıcı tarafından üstlenilmeyen tek masraf malların teslim yerinde boşaltılmasıdır. Tüm teslim şekilleri arasında satıcının en fazla sorumluluğu olan teslim şeklidir. Satıcının ithalat işlemleri, tüm masrafları ve hasarı karşılama imkânı yoksa DDP yerine DAP tercih edilmelidir. Zira DAP ta ithalat formaliteleri alıcıdayken DDP de satıcı tarafından yerine getirilir. Sigorta ödeme zorunluluğu olmayan satıcının alıcı ile yapacağı bir sözleşme yapması durumunda sigorta satıcı veya alıcı tarafından yüklenilebilir. İthalat gümrükleme satıcı tarafından gerçekleştirildiğinden gümrük düzenlemelerindeki değişiklik ihracat maliyetini artıracaktır[365].

(2) Teslim Şekillerinden Kaynaklı Anlaşmazlıklar

Teslim şekli, firmanın mali durumu, dış ticaret deneyimi; taşıma modu, malın özellikleri, malın değeri; tarafların ıncoterms kuralları hakkındaki bilgi düzeyleri, ödeme şekli; varış ülkesinin risk düzeyi gibi unsurlar çerçevesinde değişmektedir. Bununla birlikte bilgi eksikliklerin bulunması, alışkanlıkların yaygınlığı, taşıma moduna uygun olmayan ıncoterms kurallarının tercihi gibi konular anlaşmazlık yaratan konular arasında yer almaktadır. Taraflar teslim şekillerini Incoterms açıklamalarına uygun olmayan şekilde tercih etmeleri de ihtilaf yaşanmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla taraflar kendileri açısından asgari yükümlülük öngören teslim şeklini tercih etme eğiliminde olmalıdırlar. Genel eğilim bu yönde olsa da malın tekel mal niteliğinde olması ya da piyasa ilgili malın

[363] Teslim şekillerine ilişkin açıklamalarPC Gümrük Külliyat Programından yararlanılarak yapılmıştır.
[364] *Incoterms 2020,* s.83.
[365] Teslim şekillerine ilişkin açıklamalarPC Gümrük Külliyat Programından yararlanılarak yapılmıştır.

çok fazla üretici olması gibi spesifik durumlarda da taraflar sözleşmeye malın teslim şeklinin ne olacağını tek taraflı belirleyebilirler[366].

Incoterms teslim şekillerinde satıcı ve alıcı yükümlülükleri belirtilmiştir. Incoterms dışında taraflara ek yükümlülükler yüklenecekse ek klozlar ile teslim şekillerinin kapsamı genişletilebilir. Ancak bu durumunda sözleşmede açık şekilde yer alması gerekmektedir. Incoterms satım sözleşmesindeki eksiklikleri tamamlayan taraflar arasında malın mülkiyetinin kazanılması, malın devri, masraf paylaşımı, belge yükümlülükleri gibi durumları ihlallerin ortaya çıkmasını önleyen ya da eksiklikleri tamamlayan düzenlemedir[367].

MTO tarafından geliştirilen Incoterms kurallarını sözleşmelerinde taraflar ihtiyari olarak seçerler. Tercih edilen Incoterms kuralı sözleşmede "*Incoterms Yıl (CIF 2020)*" şeklinde açık şekilde yer alır. Zira MTO, Incoterms kurallarına açık şekilde atıf yapılmadan sadece ıncoterms'deki teslim şekillerine sözleşmede yer verilmesi anlaşmazlıkların yaşanmasına neden olabilir. Örneğin ABD Federal Ticaret Kanunu'nda Incoterms' ler MTO Incotermslerinden farklı düzenlenmiştir. Bu bağlamda tarafların hak ve borçlarının tespitinde sözleşmelerde ulusal veya uluslararası Incoterms kurallarının hangisine yer verildiği açık şekilde yer alması önemlidir[368].

İthalatçı ve ihracatçılar için teslim şekillerinin doğru belirlemeleri ve anlaşmazlık yaşamamaları için başlıklar halinde verilen konuları dikkate almaları avantaj sağlayacaktır[369];

---

366 Gülçin Polat, "Uluslararası Ticarette Risk Yönetimi Bağlamında Incoterms 2020 Kuralları Üzerine Bir Değerlendirme", *Kocatepe İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi,* 23(2) Aralık/December 2021, s.218-219; Ekşi, *Milletlerarası Ticaret Hukuku,* s.16-17.

367 Durukanoğlu, a.g.e., s.28-29.

368 Şanlı, a.g.e., s.41-42.
Hukuki kural bağlamında ıncotermsin geçerlilik konusu tartışmalıdır. Tartışma genel bağlamda sözleşmede atıf bulunmayan durumlardaIncoterms uygulanıp uygulanmayacağı üzerinedir. Genel yaklaşım ise sözleşmede ıncoterms kurallarına atıf yapılmasa dahi CISG m. 9(2) hükmü gereğince sözleşmenin bir parçası olarak kabul edilerek uygulanacağı yönündedir. Ağaoğlu, a.g.m., s.1122.

369 *Practical Guide Incoterms 2020,* s.49-54; 120-127; Ağaoğlu, a.g.m., s.1145-1146; Hınkelman, a.g.e., s.37; Durukanoğlu, a.g.e., s.29-32.

-Incoterms 2020'nin uygulanır olup olmadığı açıkça sözleşmede yer almalıdır. "GAFTA", "FOSFA" gibi bazı standart form sözleşmeler Incotermsin açıkça geçerli olmadığına işaret etmektedir[370].

-Sözleşmede teslim yerinin tam, açık, anlaşılır olarak belirtilmesi gerekir.

- Malların varış noktasının ve satıcının malların gerçek alıcısının kim olduğunu tam olarak bilememeleri EXW kullanımında sorunlar yaratabilir. Malların ülkeden çıkışını kanıtlayan fatura gibi ticari vesikalara sahip olmaması malın satışının uluslararası nitelikte olup olmadığının tespitini zorlaştırabilir. Zira ihracatın gerçekleşmesi ile ticari faturalar da KDV' nun yer almaması bu duruma örnek teşkil edebilir. Malların yüklenmesi sırasında çeşitli olaylar yaşanabilir. Örneğin mallar konteyner ile geldi. Ancak konteyner ekipmanı olmayan satıcıdan ekipman temin edildiği ve malların hasar görmesinde alıcının satıcı hasarına karşılamak istememesi anlaşmazlık doğuracaktır. EXW malların ilk siparişinde kullanımı uygun olabilir.

- FCA multimodal taşımaya, liman-fabrika-depo-havaalanı gibi çeşitli yerlere teslimde ve akreditif ile uyumlu olması gibi durumlar için esnek kullanıma sahiptir. Mallar menşe ülkede teslim edildiğinde FCA kullanılmalıdır.

-Incoterms 2020, mallar konteynerlerle denizde seyahat ederken Incoterms'in kullanılmaması gerektiğini açıkça belirtir, çünkü konteynerler gemilere yüklenmiş olarak değildir ve liman terminallerinde teslim edilir; bu durumlarda FOB, CFR veya CIF kullanmak yerine satıcılar veya alıcılar sırasıyla FCA, CPT veya CIP kullanmalıdır. Ancak konteyner ile eşya taşımalarında en eski ve yaygın kullanım alanı bulan FOB ve CIF in tercih edilmesi incoterms kuralları ile uyuşmamaktadır. Dolayısıyla konteynerlerle taşımacılıkta bu durum dikkate alınmalıdır.

-Deniz ve iç su taşımacılığında kullanılan teslim şekillerini sadece genel kargo, dökme veya büyük yükler gibi deniz taşımacılığına uygun mallar için tercih edilmelidir.

---

[370] "GAFTA (TheGrainandFeedTradeAssociation)", 100 ülkede 1900'den fazla üyesi olan uluslararası bir ticaret birliğidir. Amacı, tarım ürünleri, baharatlar ve genel ürünlerde uluslararası ticareti teşvik etmek ve dünya çapında üyelerimizin çıkarlarını korumaktır.
"FOSFA (TheFederation of Oils, SeedsandFatsAssociationsLtd)", 87 ülkede 1.180 üyesi olan, yalnızca yağlı tohumlar, sıvı yağlar ve katı yağların dünya ticaretiyle ilgilenen profesyonel bir uluslararası kurumdur. Standart formlar ile ticari sözleşmeler düzenleyen kurumlardır. https://www.gafta.com/ , https://www.fosfa.org/(13.11.2021).

- Lojistik alanında uzman uluslararası şirketler maliyet tasarrufu sağlamalarının yanı sıra ihracat ve ithalat süreçlerinde avantajlarda elde etmektedirler. Uluslararası taşımacılık kıtalar, bölgeler arasında gerçekleştiği için malların teslim tarihi konusunda belirsizlikler yaşanabilmektedir. Ancak uluslararası taşımacılık firmaları "C" li teslim şekilleri ile ihracat, "F" li teslim şekilleri ile ithalat yapmalıdırlar. Bu durumda ithalatın FOB veya FCA ile yapılması durumunda satıcı malları kendi ülkesinde ilgili noktaya teslim etmesi daha kolay olacaktır. Diğer yandan dış ticaret belgeler üzerinden yürütülmektedir. Malların varış noktasına ulaşmasını sağlamada lojistiği kendisini yöneten firmalar gümrükleme için gerekli belgelerin teminin de daha kolay hareket edebilirler. Operasyonel gecikmelere anında müdahale edebilirler.

-Alıcı malın gemiye yüklenmesinden sorumlu olduğu için FAS teslim şeklinde alıcı yükleme limanındaki tüm uygulamaları bilmelidir. Tahıl, kereste, çelik gibi özel va ambalajlanmamış ürünlerde FAS tercih edilmelidir. Gemiye yüklenmesi zor olan dökme ve makineler dışındaki malların çoğu geminin yanındaki rıhtıma bırakılamaz. Teslimat yeri sevkiyat limanı ise FCA, Gemi bordası ise FOB tercih edilmelidir.

-Teslimin varış ülkesinde olduğu DAP, DDP, DPU teslim şekillerinde düşük riskli ülkeler de kullanılmalıdır. Satıcı varış noktasına kadar hemen hemen tüm sorumluluğu üstlendiği için riskin fazla olduğu ülkelerdeki satıcı veya alıcılarda bu durumu yönetmek zor olabilir.

- Uluslararası taşımacılığın maksimum teminatla sigortalanması gerekir. Incoterms 2020'ye göre, sadece CIF ve CIP açısından nakliye sigortası gereklidir. Üretilen herhangi bir mal için, özellikle menşe ülke ile varış ülkesi arasındaki uluslararası nakliye için sigortalı nakliye kiralama tavsiye edilir. Zorunlu olmamakla birlikte, uluslararası taşımacılıkta riskleri kimin üstlendiğine bağlı olarak alıcı ve satıcılar malları sigorta ettirmelidir. Incoterms EXW ve "F" li teslim şekillerinde uluslararası nakliye riski alıcıya aittir ve bu nedenle sigorta yaptırmalıdır. CPT ve CFR'de riski de üstlenir ve sigorta kiralaması gerekir. Incoterms'de "D" deki satıcı, varış ülkesinde teslimat riskini üstlenen ve nakliye sigortası kiralamak zorunda kalacak olan satıcıdır. Bununla birlikte Incoterms 2020'de, CIP için satıcı, Londra Enstitüsü Kargo Klozları'nın Madde A'sına karşılık gelen geniş kapsamlı bir nakliye sigortası kiralamak zorundadır. Aksine, Incoterms CIF için satıcı, yalnızca Enstitü Kargo Klozlarının C Maddesine karşılık gelen minimum teminatlı sigorta yaptırmakla yükümlüdür.

- CIP teslim şeklinde satıcının alıcıya daha fazla düzeyde hizmet sunması ve malları varış ülkesinde yerleştirmesi eğilimi nedeniyle giderek daha fazla tercih sebebi olmaktadır. Gümrüklemenin olmadığı yakın ülkeler arası kara taşımacılığında CIP kullanılır. Belirli değere sahip hava taşımacılığı operasyonlarda ve ödeme yöntemi olarak akreditif kullanıldığı riskin bulunmadığı durumlarda kullanılabilir[371].

-İhracatçılar ve ithalatçılar, geçmişte kullanılan incotermsin eski versiyonlarından kaçınarak Incoterms 2020 versiyonunda yayınlanan on bir Incoterms kullanımına bağlı kalmalıdır. Incoterms'in önemi, uluslararası ticarette yaygın olarak kullanılmasına dayanmaktadır. Bu nedenle, belirli belgelerde -teklifler, satın alma siparişleri, satış sözleşmeleri, proforma faturalar, akreditif vb.- MTO tarafından yayınlanan Incoterms'in en son versiyonuna atıfta bulunduğunu belirtmekte fayda var. Bu nedenle Incoterms'in üç kısaltma harfinden ve teslim yerinden sonra "Incoterms 2020" ibaresinin eklenmesi yeterlidir.

c. Ödeme Yöntemlerinden Kaynaklı Anlaşmazlıklar

Dış ticarette tarafların farklı ülkelerde bulunmaları ödeme yöntemlerine ilişkin risklerin doğmasına neden olmaktadır. Taraflar her zaman kendileri açısından en güvenilir ödeme yöntemini seçmelidirler. Ödeme yöntemleri ortak kurallar ile gerçekleştirmediği taktirde her ülke ulusal ödeme yöntemlerini tercih edecek bu durumda ödeme yöntemlerine ilişkin anlaşmazlıkların yaşanmasına neden olacaktır[372].

Taraflar sözleşmelerin hazırlık aşamasında ithalatçı ve ihracatçı için hangi ödeme yönteminin kabul edilebilir olduğunu belirleme noktasında görüşmeler gerçekleştirirler. Ödeme yöntemi seçilmeden önce tarafların *eğer işletme ödeme yapmazsa ortaya çıkacak zararın karşılayabilme durumum nedir? Kredinin uzatılması veya bekleme süresinin birkaç ay uzatılması satışı karlı hale getirebilir mi? Satış sadece kredi açılarak mı yapılmalıdır? Alıcı ne zamandır faaliyet gösteriyor ve alıcının kredi geçmişi nedir? Alıcı yükümlülüklerini yerine getirmediği taktirde tahsilat için makul başka alternatifler var mıdır? Malların sevkiyatı yapılmış fakat sevkiyatların kabul edilmediği durumda farklı alıcılar bulunabilir mi?* Şeklinde bazı soruları çok yönlü değerlendirilmelidir[373].

---

[371] Practical Guide Incoterms 2020, s.85.
[372] Ekşi, *Milletlerarası Ticaret Hukuku*, s.17.
[373] Danele Giovannucci, "Basic Trade Tools: PaymentMethods in International Trade", *A Guıde To DevelopıngAgrıculturalMarketsAndAgro-Enterprıses*, World Bank, 2002, 1-14, s.2.

Bu başlık altında dış ticarette kullanılan ödeme yöntemleri ilişkin genel esaslara yer verildikten sonra ödeme yöntemlerinden kaynaklı anlaşmazlık konularına değinilecektir.

(1) Ödeme Yöntemleri

Dış ticarette ödeme yöntemleri *"peşin ödeme", "vesaik mukabili ödeme", "mal mukabili ödeme", "akreditif ödeme* "olarak dört temel başlıktan oluşmaktadır. Ancak taraflar diledikleri taktirde kendi aralarında farklı ödeme yöntemleri de kararlaştırabilirler[374].

Peşin ödeme; Alıcı, mal bedelinin bir kısmını ya da tamamını malın sevkiyatından önce gerçekleştirdiği ödeme yöntemidir. Alıcının riskinin satıcıya göre fazla olduğu ödeme yöntemidir. Peşin ödeme yöntemi, tarafların birbirlerine güven duymamaları ve risk almak istememelerinden dolayı genellikle dış ticarette pek tercih edilen bir yöntem değildir. Zira, banka güvencesi olmaması nedeniyle de en riskli ödeme yöntemidir. Diğer bir ifadeyle de alıcı için en riskli satıcı için avantajlı olan peşin ödeme yöntemi avans niteliğinde ön ödeme şeklinde poliçeler ile riskleri ortadan kaldırarak güvenilir bir yöntem haline getirilebilir.

Mal mukabili ödeme*;* Alıcının malın ithalinden sonra malın bedelini ihracatçıya transfer ettiği ödeme yöntemidir. İhracata konu olacak malların alıcı emrine düzenlenen belgelerle işlediği bir sistemdir. İthalatçı gönderilen malları ödeme yapmaksızın gümrükten alır akabinde ödeme yapar. Mal bedelinin ödenmesi ikinci aşamada gerçekleştirilir. Alıcının malı teslim alması öncelikli olması nedeniyle satıcı açısından en riskli ödeme yöntemi olan bu yöntemde alıcının kötü niyetli olması gibi nedenlerden kaynaklı olarak mal bedelinin transfer edilmemesi söz konusu olabilir. İşleyişi peşin ödeme yönteminin tersi şeklindedir. Peşin ödemede mal gönderilir ardından ödeme gerçekleştirilir mal mukabili ödemede ise mal gönderildikten sonra ödeme gerçekleştirilir[375].

Vesaik mukabili ödeme; Tarafların birbirlerini tanımadığı durumlarda tercih edilen bu yöntem, ihracatçı vesaiki tanzim ederek malın alıcıya gönderimini sağlar. Satıcı, tevdi

[374] Ödeme yöntemleri tasnifi belgeye dayanan ve belgeye dayanmayan ödemeler şeklinde yapılması da mümkündür. Belgesiz ödemeler açık hesap ve peşin ödeme yönteminde genellikle tarafların birbirlerine güvendikleri durumlarda yapılır. Belgeye dayanan ödemeler ise, tarafların birbirlerine güvenmediği ve bankalar aracılığıyla yapılan kabul kredili, vesaik mukabili ve akreditif ödemelerdir. Kaya vd., *Uluslararası Ticaret Hukuku*, s.53; Banu Şit, "Kanunlar İhtilafı Hukukunda Akreditif ve Milletlerarası Ticaret Odası'nın Akreditife İlişkin Yeknesak Kuralları", *Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni,* Yıl: 2, S: 1-2, 2001, s. 77-78.

[375] Tulgar, a.g.t., s.32.

bankası, ibraz bankası ve tahsil bankası olmak üzere dört tarafı arasında işlemler gerçekleştirilir. Tanzim edilen sevk vesaiki, satıcı tarafından, alıcının bankasına gönderilir. Bankaya ulaşan vesaik üzerine banka alıcıya ihbarda bulunur. Alıcı bedeli öder, vesaiki alır. Alıcının cayabilme ihtimalinden dolayı riskin olması muhtemeldir. Bu yöntemle alıcı ve satıcı arasında riskin asgariye indirilmesi mümkünse de riskin tamamen ortadan kaldırılması hiçbir ödeme yönteminde mümkün değildir[376]. Vesaik mukabili ödeme yönteminin vadeli hali ise "kabul kredili ödeme" dir. Mal bedelinin belli bir vadede ödenmesini taahhüt eden ve ödemenin bir poliçe aracılığıyla yapıldığı ödeme şeklidir.

Akreditif; İlk olarak ulusal bankacılık birlikleri tarafından oluşturulan ve zaman içinde dış ticaretin taraflarının tümünü ilgilendiren kural ve prosedürleri tanımlanan akreditif ödeme, 1919'da MTO tarafından yerel prosedürlerin birleştirilerek uluslararası nitelik kazanmıştır. Yıllar içerisinde ticari ilişkilerin artması, döviz tedbirleri, transfer güçlükleri nedeniyle efektif para ile ödemelerin yapılır hale gelmesi, hızlı işlemesi nedeniyle akreditif ödeme yöntemi yapılan revizyonlar ile geniş bir uygulama alanı bulmuştur[377]. Akreditif işlemleri, "amir (alıcı-ithalatçı)", "amir banka (akreditif amirinden aldığı talimatla akreditifi açan banka, alıcının bankası)", "ihbar banka (ihracatçı ülke bulunan akreditif açıldığını satıcıya ihbar eden)", "lehdar (satıcı-ihracatçı)" olmak üzere dört taraf arasında gerçekleşmektedir. Bununla birlikte dört taraf arasında satım sözleşmesinin yanı sıra alıcı-akreditif banka ilişkisi, akreditif-muhabir banka ilişkisi banka – lehtar arasında ödeme ilişkisi olmak üzere dört ilişki bulunmaktadır. Satıcı ihbar bankasından akreditif ihbarını alır, akreditifin şartlarını yerine getirir ve kendisine ödeme yapılır. Satıcı lehdardır. Alıcı adına banka teminat karşılığında ödeme taahhüdünü üstlenir. Alıcının kredi değeri burada önemlidir. Bankalar alıcı ve satıcı arasında işleyişi güvenilir kılan ve belgeler üzerinden işlemleri yürüten taraftır. Alıcının satıcıdan öncelikleri belgeleri istemesi ve belgelerin usulüne uygun düzenlendiğinin tespiti üzerine de ödemeyi güvene altına alır[378].

Akreditif ödeme yönteminde riskler eşitlenir. Tarafların birbirlerini tanımadan ticaret yaptıklarında alıcıya cayma şansı tanımayan tek ödeme şeklidir. İthalatçının talebi ve talimatı üzerine (amir), ithalatçının bankası (amir banka) tarafından düzenlenen ve ihracatçı

[376] Kaya vd., *Uluslararası Ticaret Hukuku,* s.66.
[377] Eva Jančíková, Janka Pásztorová, "Legal Aspect Of Letters Of Credıt", *Perspectives of Law and Public Administration,* Volume 10, Special Issue, October 2021, s.23; Şit, a.g.e., s.80.
[378] Şit, a.g.m., s.80-81; Hınkelman, a.g.e., s.21, 69.

tarafından belirli bir süre içinde belirli belgelerin ibrazı üzerine bir poliçeyi yerine getirme veya başka bir şekilde ödeme yapma taahhüdünü içeren ödeme yöntemidir. Dış ticarette yaygın kullanılan akreditif türü hem ithalatçının hem de ihracatçının rızası olmadan değiştirilemeyen veya iptal edilemeyen gayri kabili rücu akreditiftir. Teyit edilmiş gayri kabili rücu akreditifte ise, teyit bankası lehtara (ihracatçıya) ödeme yapacağına dair gayri kabili rücu taahhüdünü eklemektedir[379].

(2) Ödeme Yöntemlerinden Kaynaklı Anlaşmazlıklar

Ödeme yöntemi genel olarak alıcı ve satıcı arasında iradi olarak belirlenir. Ticari işleme konu olan eşyanın özelliği, mesafelerin uzaklığı, para biriminin konjonktür gereği dalgalanmalara konu olması gibi pek çok politik ve ekonomik riske bağlı olarak taraflar ödeme yöntemini iradi olarak belirlerler[380].

İhracatçı açısından en az riskli ödeme peşin ödeme ve az da olsa akreditifli ödemedir. En yüksek risk ise, vesaik mukabili ödeme ve mal mukabili ödemededir. İthalatçı açısından ise, mal mukabili ve vesaik mukabili ödeme yöntemi en az risklidir. Ödeme yöntemlerinin ithalatçı ve ihracatçı açısından taşıdıkları riskler ve avantajlar aşağıda genel hatlarıyla açıklanacaktır.

Peşin ödeme, ihracatçı ithalatçıdan ödemeyi aldığı için prefinansman niteliğinde avantaj sağlar. İthalatçı riskini asgariye indirmek için alım-satım sözleşmesinde tüm ayrıntıları açık şekilde yer vermelidir. Taraflar sözleşme yapmazlarsa ilerde anlaşmazlık çıktığında hukuki geçerliliği olmayan durumlar ile karşı karşıya kalabilirler. Diğer taraftan ithalatçı malı zamanında veya hiç alamama ya da sözleşmedeki mala uygun şekilde teslim alamama riskleri ile karşılaşabilir. Söz konusu riskini ihracatçıdan garanti mektubu, standby talep ederek asgariye indirebilir. Ancak garanti mektupları masraflı olacağı için tercih edilmeme nedeni olabilir.

Mal mukabili ödeme, ithalatçı malı teslim aldıktan sonra ödemeyi gerçekleştirdiği ödeme yöntemidir. Satıcı firmalar ilk kez yaptıkları satışlarda bu ödeme yöntemini tercih

---

[379] *Dictionary Of International Trade* (Ed. Olegarıo Llamazares): Global Marketing BussinessPublication 2015, s.119, https://icc.academy/types-of-documentary-credit-a-comprehensive-guide-2019/ (07.10.202); UCP 600 madde 3 "*Bir akreditifin dönülemez (irrevocable) olduğu belirtilmese dahi o akreditif dönülemezdir*" uyarınca dönülemez akreditifler uygulamada sıklıkla kullanılır.

[380] Hınkelman, a.g.e., s.11, 18.

etmemelidirler. Ancak satıcı ve alıcının birbirlerine güvendikleri satışlarda, promosyon satışlarda, ihracatçının banka garantisi ile satışında, ithalatçı firmanın çok tanınır olması durumunda ve ihracatçının mal bedelinin ödememe riskini Eximbank ihracat sigortası ile teminat altına alması gibi durumlarda mal mukabili ödeme yöntemi tercih sebebi olabilir. Ayrıca alıcının mal bedelini ödemekten kaçınması da ihtimal dahilindedir. Alıcı mal siparişini iptal edebilir, mallar limana ulaştığında malı limandan almayabilir, mali yapısı bozulabilir, mallara ve belgelere sahip olması hareket alanını genişleteceğinden ödemeyi yapmaktan kaçınabilir[381].

Mal mukabili ödeme yöntemini tercih eden firmalar, satış yapacakları ülkenin kambiyo mevzuatına hâkim olmalıdırlar. Çünkü satıcı ve alıcı siyasi ve ekonomik istikrarsız ortamların yaşanmama ihtimali üzerine tercihlerini bu yöntemde kullanmaktadırlar. Ancak dış ticaretin uluslararası kuruluşlar tarafından düzenlenen kurallar ile yürütülmesinin yanı sıra özellikle ülkelerin ulusal mevzuatlarına da dayandığı dikkatlerden kaçmamalıdır. Örneğin ülkemizde mal mukabiline dayalı ödemelerde taraflar arasında belirlenecek özel hukuk ilişkisi uyarınca ödemenin gerçekleşeceği yani herhangi bir yasal düzenlemenin olmadığı ifade edilebilir. Bu bağlamda da ülkelerin ulusal mevzuatlarına hakimiyet önem teşkil etmektedir[382].

Vesaik mukabili ödemede satıcı hem avantajlı hem de dezavantajlı olabilir. Ödeme işlemini başlatan satıcıdır. Satıcı yüklemeyi yaptıktan sonra belgeleri bankaya teslim eder. Banka belgeleri tahsil edilmek üzere alıcının bankasına gönderir. Satıcı mallar sevk edilene kadar ödeme alamaz. Dolayısıyla bu süreçte satıcı alıcı tarafından ödeme gerçekleşene kadar tüm riski üstlenir. Aval banka garantisi olmadıkça ödemenin yapılacağının garantisi bulunmamaktadır. Alıcının niyet ve kararı bu noktada önemlidir. Akreditif gibi teminatı güçlü değildir. Ödemeye ilişkin banka güvencesi yoktur; mallar alıcı tarafından ithal edilmezse satıcı ek sigorta, antrepo ve demuraj gibi masraflarını karşılamak, yeni alıcı bulmak veya malı geri getirmek zorunda kalabilir. Satıcı, poliçenin ödenmemesi, kambiyo kısıtlamaları ile karşılaşabilir. Zira alıcı mali güçlük içinde bulunması, basiretli tacir gibi davranmaması söz konusu olabilir. Alıcı ise, peşin ödeme riskine katlanmayan ve akreditif işlemlerinin hantallığına da muhatap olmayan avantajlı olan taraftır. Ancak alıcının tahsil

[381] Melemen, a.g.e., s.269-270; Topçuoğu, *"Uluslararası Ticarette Ödeme Şekilleri ve Belgeler"*, s.164-165.
[382] Durukanoğlu, a.g.e., s.120.

banka bilgilerini doğru vermemesi, alıcının tarafları bağlayıcı bir sözleşme olamaması durumunda malları çekmek istemesi, nakliye firması ile alıcının iyi ilişkilerinden dolayı orijinal belgeler olmadan malların çekilebilmesi, belgelerin postada kaybolması, bankaya sahte belge verilmesi ve bankanın belgelerin gerçek olup olmadığını fark etmemesi, alıcının mali yapısının bozulması nedeniyle ödeme yönteminden değişikliğe gitmek istemesi gibi durumlarda diğer riskler arasında yer alır [383].

Akreditifli ve vesaik mukabili ödeme güven unsurunun yüksek olması ve riskin aracılar ile azaltılmasından dolayı en fazla tercih edilen yöntemlerdir. Satıcıya akreditif şartlarının sağlandığı sürece ödeme alacağını alıcıya da belgelerin bankaya ulaşması ile ödemenin satıcıya iletileceğinin güvencesi sağlanır[384]. Akreditif, soyut bir borç yükümlülüğüdür. Akreditifler, doğası gereği satın alma veya diğer sözleşmelerden ayrılır. Akreditif, mallar, hizmetler, tarafların kimlikleri ile değil sadece belgelerle ilgilenir. Akreditif şartlarının yerine getirilip getirilmediği, ibraz edilen belgeler esas alınarak banka tarafından kontrol edilir, yani akreditifte herhangi bir belge dışı şart bulunmamaktadır. Alıcı (başvuru sahibi, ithalatçı) ve satıcı (ihracatçı, lehtar) mallarla esasen ilgilenseler bile, banka ile temasa geçerek talimatlarını belgelere dayalı olarak vermek zorundadırlar. Diğer yandan bankalara ibraz edilen belgelerin reddedilmesi gibi özellikli durumlarda bunun tek nedeni belgelerdeki hatalar olmalıdır. Amir bankanın ülkesinin hukuku, genellikle amir banka ile ödeyen arasındaki sözleşme ilişkisini yönetir. Genellikle, her iki kuruluş da aynı ülkede bulunur. Amir banka, akreditifi lehtara bildirmesi için başka bir bankaya yetki verir ve/veya bu bankayı akreditifin kullanılabilir olduğu banka olarak gösterir. Bankalar arasındaki ilişki aslında bir vekâlet sözleşmesidir. Aksi belirtilmedikçe, acentenin bulunduğu ülkenin kanunları (bu durumda bildirimde bulunan veya görevlendirilen banka) uyuşmazlıkların çözümünde çoğunlukla geçerlidir. Örneğin İngiliz hukuk sisteminde bu şekilde çözülür. Mahkeme kararları genellikle ödeme yeri kanununa tabidir. Bu nedenle, amir bankada

[383] Abdurrahman Özalp, *Uluslararası Ticaretin Finansmanı, Prensipleri ve Blockchaın*: Türkmen Kitapevi, 2018, s.33-35; Hınkelman, a.g.e., s.22; Feridun Kaya, Neslihan Turguttopbaş, *Dış Ticaret İşlemleri*, (Ed. Ayşe Banu Başar), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi Yayınları 2012, s.86; Melemen, a.g.e., s.276.

[384] Aykut Alabayır-Erol Muzır, "Dış Ticaret İşlemlerinde Ticaret Yapılan Yere Göre Ödeme Şekli Terichi ve Tercih Nedenlerini Belirlemeye Yönelik Amprik Bir Çalışma", *Journal of Business ResearchTurk*, 2016, s.310; Hınkelman, a.g.e., s.67.

kullanılabilen akreditifler için farklı kanunlar ve aynı kurum tarafından verilen ancak satıcının ülkesinde ödenecek olan akreditifler için başka kanunlar geçerli olabilir[385].

Akreditif sürecini başlatan alıcı akreditif şartlarını açık, basit ifadelerle ve sözleşme şartlarına bağlı kalarak düzenlemelidir. Gereksiz ayrıntılara yer verilmesi satıcının anlamasını zorlaştırabilir. Satıcının temin edemeyeceği belgelerin alıcı tarafından talep edilmemesi gerekmektedir. Belgelerin temini için makul süre verilmelidir. Satıcının bilgilerinin, adres bilgilerinin de doğru yazılması gerekmektedir. Öte yandan alıcının başvurusu üzerine banka alıcının kredi itibarını değerlendirir. Eğer alıcının kredi itibarı yüksek ise banka akreditif tutarının tamamı değerinde kredi açar. Alıcının banka ile ilişkisi negatif yönlü ise akreditifi taahhüt etmesi istenecektir[386].

Akreditif işleminde tarafların ve sürecin karışık ve teknik bilgi gerektirmesinden dolayı ortaya çıkacak anlaşmazlık konularının belirlenmesi ve alınacak önlemlerin baştan sona değerlendirilmesi gerekmektedir. Süreci her ne kadar ithalatçı başlatsa da taraflar arasında sözleşme kurulmadan ithalatçı tarafından ihracatçı hakkında istihbarat çalışmaları ile firma hakkında detaylı bilgi toplanmalıdır. Karşı tarafın ayrıntılı şekilde incelenmesi olası dolandırıcılık ihtimallerini engelleyecektir. İhracatçı tarafından yapılan yüklemeye ilişkin belgelerin özellikle de konişmentoların gemi acentesi tarafından doğrudan ihracatçıya gönderilmesi belgede sahtecilik yapılmasına zemin hazırlayabilir. Dolayısıyla konişmento direk bankaya teslimi şart olarak sözleşmede yer alabilir. Akreditifte belge üzerinden sürecin takip edilmesi sözleşmeye uygun mal ile karşılaşılmama olasılığını artırabilir. İthalatçı, malların satış sözleşmesine uygunluğun sağlanması için bağımsız gözetim şirketlerinden destek alarak şirketlerden alınacak raporu akreditif belgeleri arasında zorunlu kılabilir. Akreditif metni ile de sözleşmenin tüm maddelerinin uyumlu olması gerekmektedir[387].

d. Taşıma Sözleşmelerinden Kaynaklı Anlaşmazlıklar

Günümüzde ticari faaliyetlerin ulusal ve uluslararası ölçekte artması ile firmaların hem iç pazarda hem dış pazarda güç kazanma, yeni pazarlara girme istekleri taşımacılık sektörünü

---

385 Jančíková - Pásztorová, a.g.m., s.30.

386 Hınkelman, a.g.e., s.77-80.

387 Kaya, Turguttopbaş, *Dış Ticaret İşlemleri*, s.96; Burak Akter, *Küresel Ticaret Temelleri-Riskleri ve Finansmanı*, İstanbul: GİTa Yayınları,2014, s.139-141; Tuğba Arslancan, Gencay Karakaya, "Akreditif Ödeme Şekline İlişkin Hile Vakaları Üzerine Bir Değerlendirme", *Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi*,55(2) 2020, s.921-922.

ticaretin dinamosu haline getirmiştir[388]. Alıcı ve satıcı arasında mal, tarafların iradeleriyle kararlaştırılan herhangi bir taşıma modu ile hareketlilik kazanır. Malın bir yerden bir yere güvenilir şekilde taşıma araçları ile hareketliliğinin sağlanmasına "taşıma" denir. Uluslararası taşıma ise, "*Türkiye'den veya Türkiye'ye karayoluyla; Türkiye üzerinden karayoluyla transit, Türkiye'ye denizyolu, demiryolu ve havayolu ile gelip karayolundan üçüncü ülkelere yapılan taşımaları*" olarak tanımlanabilir. Bu bağlamda taşıma yöntemleri karayolu, havayolu, denizyolu, demiryolu, posta yolu gibi tek bir mod; artan rekabet ve teknolojik gelişmeler neticesinde birden fazla taşımacılık modunun birbirini takip eden çoklu mod; birden fazla taşımacılık türünün eş zamanlı hale gelmesiyle de kombine mod olarak geliştirilmiştir. Bu faaliyetleri konu alan sözleşmelere de "taşıma sözleşmesi" denir.[389].

Taşımacılık sisteminin yönetilmesi ve başarısı taşıma sözleşmesi yapılmadan tarafları bazı soruları netliğe kavuşturmaları ile mümkün kılınabilir. Örneğin "*Ne taşınacak? Nereden nereye taşınacak? Taşınan eşya kısıtlamalara tabi olacak mı? Eşyanın taşınmasına uygun taşıma aracı nedir? Eşya hangi taşıma yöntemleri ile taşınacak? Taşıma maliyeti ne olacak? Araçlara nasıl yükleme yapılacak?"* gibi soruların cevaplanması gerekmektedir. Bununla birlikte taşıma modlarının seçiminde maliyet, hız, kapasite, etkinlik ve kısıtlamalar önemlidir. Ürünün istenen zamanda istenen yere gitmesi, taşıma sürecinde hasar görmemesi, hasara karşı sigorta yapılıp yapılmayacağı, taşıma maliyetinin makul olması gerekmektedir. Ürünün yükleme ve boşaltılmasında özel ekipman gerekip gerekmediği de belirtilmelidir. Bununla birlikte olası bir sorunla karşı karşıya kalındığında çözümün kolay şekilde bulunup bulunmayacağının da planlanması gerekmektedir. Örneğin demiryolu taşımaları esnek olmamakla birlikte kara yolu taşımacılığı daha esnek bir taşıma türüdür. Çünkü kara yolu taşımacılığında alternatif rotalar üretmek daha kolay olabilir. Hatta günümüzde taşımanın çevreye en az zarar verecek "green logistic" şekilde planlanması hususu da önemli hale gelmiştir[390].

---

[388] Kaya vd., *Uluslararası Ticaret Hukuku*, s.106; Onursal, a.g.e., s.383.

[389] Türkay Özdemir, *Lojistik ve Taşıma Hukuku*, İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi, 2020, s.7, 38; Koban, Yıldırır Keser, a.g.e., s.151; Avni Zafer Acar vd., *Lojistik Yönetimi,* (Ed. Avni Zafer Acar), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları, 2020, s.126.

[390] Acar vd., Lojistik Yönetimi, s. 121, 127; Güvenç Şahin vd., *Uluslararası Lojistik,* Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi yayınları, 2018, s.29, 32.

Taşıma faaliyeti, taşıma sözleşmesi ile hukuki nitelik kazanır. Taşıma sözleşmesi, tarafların irade beyanları ile kurulan ticarete konu olan eşyanın ithalatçı ve ihracatçı arasında transferinde satıcı tarafından (veya alıcı tarafından) malın alıcısına (satıcısına) ulaştırılmasını, taşıma bedelini isteme hakkını temin eden uluslararası taşıma kuralları çerçevesinde yasal niteliği olan yazılı dokümandır. Taşıma hizmetini sunan ve taşıma hizmetinden yararlanan firma arasındaki ilişkiyi düzenler. Hizmeti satın alacak firma genel olarak ihracatçı olmakla birlikte değişen koşullara göre ithalatçı da olabilmektedir. Her ne kadar sözleşme serbestisi prensibi taşıma sözleşmelerinde de geçerli olmasına rağmen tarafların dış ticaret sürecinde yükümlülüklerini ve sorumluluklarının belirlenmesinde yazılı sözleşmeler bağlayıcı olmaktadır[391].

Ulusal hukuk bağlamında taşımacılık işleri Türk Ticaret Kanunu ilgili hükümlerince gerçekleştirilir. TTK 850.madde taşıma sözleşmesinde bulunması gereken unsurları düzenlemektedir. Bir taşıma sözleşmesinde "gönderen", "taşıyıcı", "gönderilen" olmak üzere üç taraf bulunmaktadır. Gönderici, taşınacak yükü kontrol eden, yükün gönderiminden sorumlu olan tüzel kişidir. Taşıyıcı, yükün hareketliliğini sağlayan ulaştırma kuruluşu, şirketidir. Alıcı ise, gönderici tarafından gönderilen eşyayı alacak kişi ya da kuruluştur. Ulusal hukukta lojistik sistemlerinin ulaştırma faaliyetleri ve taşıyıcının sorumlulukları sınırlıdır. Bölgesel-yerel lojistik sistemlerinde sınırlar daha kolay belirlenebilirken uluslararası taşımacılıkta bu durum farklılaşmaktadır. Uluslararası taşımacılık sınır ötesi faaliyetleri konusuna alması, eşyanın birden fazla ülke topraklarında hareketliliğini sağlaması nedeniyle de siyasi, jeopolitik pek çok konunun da tarafı olabilmektedir. Belge temini ve sorumluluklar ulusal taşımacılık faaliyetlerine göre daha karmaşık olabilmektedir. Uluslararası taşımacılıkta yük, mesafe ölçeklerinin büyük olması, lojistik firmalarının gümrükleme sorumlulukları da bulunmaktadır[392].

"*Taşıma işlerinin ticari işletme faaliyeti olduğu"* hükmü uyarınca da taşıyıcının işini meslek edinmesi gerekliliğine vurgu yapmaktadır. Taşıma işini meslek edinmeyen kişiler tarafından yürütülecek taşıma işleri taşıma faaliyeti olarak kabul edilmemektedir. Bununla birlikte taşıma ve teslim sözleşmesi gerektiği taktirde taşıma sigortasının yapılma zorunluluğunu da

[391] Koban ve Yıldırır Keser, a.g.e., s.143; Muhammetnazar İlyasov, *TTK ve CMR'ye Göre Karayoluyla Eşya Taşımacılığında Taşıma ve Teslim Engelleri*: Seçkin Yayıncılık, 2019, s.25-26.
[392] Şahin vd., *Uluslararası Lojistik*, s.6-7.

doğurmaktadır. Tarafların talepleri doğrultusunda taşıyana, taşıtana ve taşınana ait bilgilerin yer aldığı bir taşıma senedi düzenlenir. Taşıma senedi gönderen ve taşıyıcı arasındaki ilişkiyi hukuki nitelik haline getirir. Taşıma senedi düzenlenmemesi durumunda ise, tarafların iradeleri ile bir taşıma sözleşmesi kurulur. Taşıma sözleşmesi, TTK uyarınca da iki tarafa borç yükleyen tarafların edimlerini bir defada yerine getirmesi nedeniyle de ani edimli sözleşmelerdir[393].Dolayısıyla taşıma sözleşmesinin düzenlenmesi ihtiyaridir. Ancak taşıma senedinin de taşıma sözleşmesinin yerine geçeceği ya da sözleşmede bulunması gereken unsurların yer alması ile taşıma senedi yerine geçecek taşıma faturası, taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi, sevk fişi de taşıma sözleşmesi olarak kabul edilebilir. Taşıma sözleşmesi yerine geçen belgeler, yükün taşıyıcıda olduğunu ispat eden temel belgelerdir. Hem sözleşme tarafları hem de idare açısından önem teşkil eden belgelerden sadece "konişmento" kıymetli evrak olarak kabul edilir. Taşıma sürecinin yasal nitelik kazanabilmesi için bazı belgelerin taşıma sürecinde yüke refakat etmesi gerekmektedir. Belgeler, idare tarafından eşyanın izin, onay, takip prosedürlerini kolaylaştırmaktadır. Aksi durumda belgelerin noksanlığı ya da sahteliğinde taşımanın aksaması, idari-cezai yaptırımlara hatta malın imhası gibi durumlar dan taraflar ciddi zararlarla karşılaşabilmektedirler[394].

Dış ticarette kara, hava, deniz, demir yolu taşımacılığına ilişkin "deniz konişmentosu", "havayolu taşıma senedi-hava yolu konişmentosu", "demiryolu hamule senedi-demiryolu konişmentosu", "karayolu taşıma belgesi", "TIR Karnesi", "nakliye makbuzu" gibi taşıma belgeleri bulunmaktadır. Taşıma türüne göre farklılaşan taşıma belgeleri, ihracatçı ve ithalatçı arasında taşıma sözleşmesi uyarınca taşıtan ve taşıyan arasındaki ilişkiye bağlayıcılık kazandırmaktadır. Taraflar arasındaki anlaşmazlıkların çözümlenmesine da dayanak teşkil etmektedir. Özellikle konişmento, dış ticarette taraflar arasında taşınacak malın özelliklerinin, tarafların bilgilerinin ve malların araca yüklendiğini ve alıcı-satıcı arasında hak devrine aracılık eden kıymetli belgedir. Bu noktada alıcı ve satıcı bilgilerinin belgelere doğru ve tam yazılması önemlidir. Aksi taktirde taraflar malın taşınmasında veya olası gecikmeler de ekstra maliyetler ile karşı karşıya kalabilirler[395].

---

393 Nil Kula, *Türk Eşya Taşıma Hukuku*: Seçkin Yayıncılık, 2018, s.45.
394 Özdemir, a.g.e., s.35, 287.
395 Kaya, Turguttopbaş, *Dış Ticaret İşlemleri*, s.70; Tayfun Ercan, *Uluslararası Ticaret Hukuku*, Bursa: Ekin Yayınevi, 2019, s.58; Durukanoğlu, a.g.e., s.35.

Son yıllarda dış ticaret alanında yaşanan gelişmeler lojistik faaliyetlerinin taşımacılık boyutuna da yansımıştır. Türkiye'nin taraf olduğu demir, deniz, hava, kara yolu uluslararası taşımacılık sözleşmeleri uyarınca taşımacılık işlemleri gerçekleştirilmektedir. Uluslararası taşımacılık sözleşmeleri öncelikle genel hatları ile ele alınacak akabinde taşımacılık sözleşmelerinden kaynaklı anlaşmazlık konularına değinilecektir.

(1) Uluslararası Taşımacılık Sözleşmeleri

Uluslararası eşya taşıma işlerinin hukuki rejimine uluslararası taşıma mevzuatı kaynak oluşturur. Uluslararası taşıma mevzuatı, Birleşmiş Milletler başta olmak üzere "Uluslararası Denizcilik Örgütü-*International Maritime Organization* (IMO)", "Uluslararası Karayolu Taşıma Birliği-*International Road Transport* (IRU)", "Uluslararası Havayolu Taşımacılar Birliği-*International Air Transport Association* (IRU)", "Uluslararası Demiryolları Birliği - International Union of Railways" gibi bazı uluslararası taşımacılık kuruluşları tarafından geliştirilen kurallardan oluşmaktadır[396].

Karayolu, demiryolu, havayolu ve deniz yolu ile uluslararası antlaşmalar uyarınca taşımacılık işlemleri gerçekleştirilmektedir. Taraflar arasında farklı uygulamaların ortadan kaldırılması ve anlaşmazlıkların çözümlenmesine uluslararası anlaşma hükümleri kaynak oluşturur.

Karayolu Taşımacılığı; Karayolu ile uluslararası eşya taşımacılığının hukuki kaynaklarını"1975 TIR Sözleşmesi- *Tır Karneleri Himayesinde Uluslararası Eşya Taşınmasına Dair Gümrük Sözleşmesi"*, "CMR Antlaşması *Eşyaların Karayolundan Uluslararası Nakliyatı Hakkında Antlaşma* (Convetion Marchandise Routier) (*Convention Relativeau Contrat de Transpordes Marchandise par Route*)", "ADR Antlaşması *Tehlikeli Maddelerin Karayoluyla Uluslararası Taşınmasına İlişkin Avrupa Antlaşması* (*Accord Europeen Relatif AU Transport International Des Marc Handises Dangerous Par Route"),* "AETR Konvansiyonu (European Agreement Concerning the Work of Crews of Vehicles Engaged in International Road Transport)" olmak üzere dört önemli düzenleme oluşturmaktadır. Çok taraflı ve iki taraflı uluslararası anlaşmalar ile karayoluyla eşya

[396] Oğuz Caner, "Taşıma Hukukuna Giriş", *Taşıma Hukuku* (Ed. Oğuz Caner): Atatürk Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları, 2016, s.7-8.

taşımacılığı gerçekleştirilmektedir. Türkiye'nin iki taraflı uluslararası eşya taşımacılığını düzenleyen TIR Karneleri ve ADR Antlaşması bu duruma örnek oluşturmaktadır[397].

14.11.1975tarihli *TIR Sözleşmesi*'ne ülkemiz, 1985/8993 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 12.05.1985 tarihinden itibaren geçerli olmak kaydıyla taraf olmuştur. TIR Sözleşmesi, karayolu ile eşya taşınmasının kolaylaştırılması, sınırlardaki idari formalitelerin basitleştirilmesi, farklı gümrük idarelerinin işleyişinin uyumlu hale getirilmesi, taşıma şartlarının iyileştirilmesini sağlama amacını taşımaktadır. Sözleşmeye taraf olan ülkeler, gümrük idarelerinden eşya geçişini sınırlar arasında aktarma yapılmaksızın karayolu taşıtları veya konteynerler ile eşya taşımacılığının gerçekleştirilmesine yönelik çalışmaları yürütmektedir[398].

Taşımanın sınırlar aşılarak gerçekleştirildiği göz önünde bulundurulduğunda mal gönderen ihracatçı malı taşıyıcıya sevk etmesi sürecin ilk adımını oluşturmaktadır. Taşıyıcı idaresine bırakılan mal geçilecek sınır kapıları prosedürlerini, ilgili taşıma modları ile malın taşınma sürecini yönetmekten sorumludur. Malın ithalat ülkesine kadar tüm yükümlülükleri taşıyıcıya aittir. Gümrük girişlerinde transit rejim açtırma ve son gümrük idaresinde de transit beyanını kapatma yükümlülükleri bulunmaktadır. Her devletin transit geçişe söz konu malın denetimini yapma, riskleri bertaraf etme sorumluluğu bulunmaktadır. TIR Sözleşmesi bu bağlamda zaman kaybını azaltma, gümrük prosedürlerini basitleştirme ve kontrol-belge ve dokümantasyon süreçlerinin standartlaştırılmasını, maliyet avantajı sağlama, gecikmelerin önlenmesi konularında avantaj sağlamaktadır[399]. Bununla birlikte karayolu ile ticaretin kolaylaştırılmasında gümrük transit belgesi olan TIR Karnesi, TIR Sisteminin TIR Sözleşmesi hükümleri uyarınca eşya taşınmasını sağlamaktadır. TIR Karnesi, "Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği" adına bağlı ticaret ve sanayi odalarına müracaat eden TIR sistemine dahil olan lojistik işletmeciliği ve taşıma işleri yapan taraflara verilir[400].

30.10.1957 tarihinde Cenevre'de imzalanan ADR Antlaşması'na ülkemiz, 30.11.2015 tarihinde kabul edilen 5434 sayılı "Tehlikeli Malların Karayolu ile Uluslararası Taşımacılığına ilişkin Avrupa Anlaşması'na katılmamızın Uygun Bulduğuna Dair Kanun"

[397] Koban, Yıldırır Keser, a.g.e., s.16-17.
[398] 18711 Sayılı Resmî Gazete 1985/8993 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı.
[399] Özdemir, a.g.e., s.326.
[400] TIR Sözleşmesi Uygulama Esasları 4.madde.

ile tam üyelik çalışmaları başlanmıştır. 02.07.2010 tarihinde 2010/547 sayılı "Bazı Anlaşmaların Yürürlük Tarihlerinin Tespit Edilmesi Hakkında Karar" uyarınca 22.03.2010 tarihi itibari ile ülkemizin ADR' ye taraf olma süreci tamamlanmıştır. ADR' nin temel amacı patlayıcı maddeler, gazlar, radyoaktif maddeler, muhtelif tehlikeli maddelerin uluslararası karayolu ile taşımacılığında güvenilir bir şekilde hareketliliğini sağlamasının yanı sıra ilgili tehlikeli malların sınıflandırılması, paketlenmesi, etiketlenmesi, yükleme, boşaltma ve elleçleme gibi süreçlerini düzenlemektedir. ADR'nin A ve B Eki olmak üzere iki eki bulunmaktadır. A eki, Uluslararası taşınması yasaklanmış tehlikeli mallar; Uluslararası taşınmasına izin verilmiş tehlikeli mallar, B Eki, taşınması onaylanan tehlikeli malları taşıyan araçların yapısına, donanımına ve çalışma şekline ilişkin koşulları belirler[401].

CMR Antlaşması, kara yolu ile eşya taşımacılığı sözleşmelerine uygulanacak temel düzenlemedir. Resmi adı "*Eşyaların Karayolundan Uluslararası Nakliyatı İçin Mukavele Sözleşmesi"* olan anlaşmaya ülkemiz 31.10.1995 tarihi itibariyle taraf olmuştur. Sözleşme ile eşyaların karayoluyla taşınmasına ilişkin koşulların standartlaştırılması ve bu konuda belgelerin ve taşıyıcının sorumluluğunun çerçevesi düzenlenmiştir. İki ayrı devlet arasında taşınacak eşyanın devletlerden en az birinin CMR tarafı olması ile anlaşma hükümleri geçerlidir. Taşıma sözleşmesinin imzalandığı devletin, taraf uyrukluklarının ya da ikametgâh gibi kriterler antlaşmanın uygulanmasında aranmamaktadır.

Anlaşmada taşımaya konu olan eşya tanımı yer almamakla birlikte uluslararası posta anlaşmaları gereğince taşınacak eşyalar, cenaze, ev eşyalarında antlaşma hükümlerinin uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır[402]. CMR de açık olarak bazı hususların düzenlenmediği görülmektedir. Bunların taraf devletlerin iç hukuklarına bırakılmaktadır. Söz konusu anlaşmazlıklarda MÖHUK bağlama kuralları uygulanır. Zira CMR de sözleşme kurulma, eşyanın yükleme-boşaltma-istifleme gibi yükümlülükleri taşıyıcı sorumluluk

[401] Burcu Özkul, *Türkiye'de Karayolu ile Tehlikeli Madde Taşımacılığında Avrupa Anlaşması (ADR)'ye Geçiş Sürecinin Değerlendirilmesi*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Maltepe Üniversitesi SBE Enstitüsü, 2018, s.1.

[402] Eşyaların Karayolundan Uluslararası Nakliyatı İçin Mukavele Sözleşmesi (CMR) ile Bu Sözleşmeye Ek Protokola Katılınmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun madde 1, 2; Engin Erdil, *Karayolu ile Uluslararası Eşya Taşıma Hukuku İçtihatlı CMR Konvansiyon Şerhi*, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2020, s.37; Nuray Ekşi, *Demiryoluyla Uluslararası Eşya Taşıma (CIM 1999)*: Beta Yayıncılık,2020, s.16.

sigortası konulara ilişkin konular düzenlenmektedir. Dolayısıyla CMR yeknesak uygulamaların sağlama amacını taşımadığı ifade edilebilir[403].

Taşıma sözleşmesi, bir taşıma senedi-sevk mektubunun düzenlenmesi ile kurulur. Sevk mektubu CMR uyarınca bir eşyanın taşınmak üzere teslim alındığını ispatlar. CMR m.4 uyarınca da sevk mektubunun taşıma sözleşmesinin esas unsuru olduğu vurgusu yapılmıştır. Diğer taraftan CMR m.6 uyarınca sevk mektubunda "tarih ve düzenleme yeri, göndericinin-taşımacının adı ve bilgileri, yükün yükleme yeri, tarihi, teslim edilecek yer, yükün alıcısının isim ve adresi, yükün özellikleri kaç para olduğu ve bunların özel marka ve sayıları, yükün brüt ağırlığı veya başka bir şekilde ifade edilmiş ise miktarı, taşıma ücretleri (taşıma bedeli, ek giderler, gümrük resimleri ve mukavelenin akdinden teslime kadar yapılan diğer ödemeler), gümrük ve diğer formaliteler için gerekli talimatlar, aksine olabilecek herhangi bir hükme bakılmaksızın, taşımanın bu sözleşme hükümlerine tabi olduğunu bildirir not, gerekli durumlarda aktarmaya izin verilmediğini belirten not, göndericinin ödemeyi kabul ettiği ödemeler, yükün tesliminde yapılacak ödentilerin miktarı, yük değerinin beyanı ve tesliminde özel faizi temsil eden miktar, yükün sigorta edilmesine dair göndericinin alıcıya vereceği direktif, taşımanın tamamlanması için anlaşmaya varılmış zaman süresi, taşımacıya verilen belgelerin listesi" gibi başlıklar yer alır. Ancak maddenin devamında "*Taraflar, yarar gördükleri diğer hususları da sevk mektubuna yazabilir"* hükmü uyarınca da sevk mektubu içeriğinin taraflar tarafından belirlenebileceği ifade edilebilir.

CMR anlaşmasının hükümlerini kabul eden ülkeler tarafından bir kara yolu taşıma belgesi olarak kullanılan CMR hamule senedi, malların antlaşmada belirtilen şartlarda taşındığını ve teslimini gösteren hukuki delildir. Ancak CMR Belgesi, malın mülkiyetini teslim etmemesinden dolayı kıymetli evrak niteliğinde değildir[404].

AETR Konvansiyonu,1 Temmuz 1970 tarihinde Cenevre'de düzenlenen ve 5 Ocak 1976 tarihinde yürürlüğe giren "*Uluslararası Karayolu Taşımacılığı Yapan Taşıtlarda Çalışan Personelin Çalışmalarına İlişkin Avrupa Anlaşması (AETR*)"na ülkemizde taraftır. Karayoluyla uluslararası yolcu ve eşya taşımacılığının geliştirilmesi, karayolu trafiği

[403] Erdil, a.g.e., s.31; Doğan Şenyüz, *Borçlar Hukuku*, Bursa: Ekin Yayınevi, 2015, s.488; Caner, *"Taşıma Hukukuna Giriş"*, s.8.

[404] Gülüm Burcu Dalkıran, "Teslim Şekilleri ve Dökümantasyon", *Taşımacılık Sistemleri* (Ed. Hakan Kitapçı): Atatürk Ünv AÖF Yayınları, 2018, s.204.

güvenliğinin artırılması gibi uluslararası karayolu taşımacılığında belirli çalışma koşullarını düzenlemektedir[405].

Havayolu Taşımacılığı, ülkemizin uluslararası havayolu taşımacılığında taraf olduğu "1929 tarihli Varşova Sözleşmesi" ve "1999 tarihli Montreal Sözleşmesi" iki sözleşme bulunmaktadır. Uluslararası hava taşıyıcılarının sorumluluk ve yükümlülüklerine ilişkin 1929 tarihli Sözleşmesi ile kurulan sistem, güncellenerek "*Havayolu ile Uluslararası Taşımacılığa İlişkin Belirli Kuralların Birleştirilmesine Dair Sözleşme"*, Montreal Sözleşmesi, 28 Mayıs 1999'da ülkemiz tarafında imzalamış ancak 04.11.2003 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Varşova Sözleşmesi hava taşımacılığı sektörü ile birlikte diğer koşullarında zaman içinde değişiklere cevap verebilmek amacıyla 1955 Lahey, 1971 Montreal, 1975 Guatemala Protokolleri ile güncellenmiştir. Söz konusu sözleşmeler yeterli sayı elde edememeleri ve bazı devletlerin hava yolu şirketlerinin Varşova Sisteminden ayrı bir sistem kurma girişimleri güncelleme nedenlerinden birkaçını oluşturmaktadır. Sözleşme, havayoluyla uluslararası taşımacılıkta müşteri menfaatlerinin korunmasının sağlanmasını, olası zararın ödenmesini ve hatta adil tazminat uygulanması gerekliliği prensiplerini belli kurallar ile ortaya koymaktadır. Havayolu eşya taşıma sözleşmesi, "ücret mukabili hava aracı ile yolcu, bagaj ve kargo taşımacılığı" olarak tanımlanabilir. Taşımanın ücret karşılığı olması, sözleşme konusunun yolcu-bagaj-eşya olması, taşımanın hava aracı ile yapılması ve taşımanın uluslararası nitelikte olması, birden fazla taşıyıcı tarafından artarda yapılan birbirini takip eden taşımalarda ve multimodal taşımalarda sözleşme hükümleri uygulanır. Aracın kalkış ve varış yerlerinin iki tarafın sınırlarında olması; taraflardan birinin akit devlet olmasa da bu devletin sınırları içinde anlaşmalı bir yerin kararlaştırılması halinde sözleşme geçerli olmaktadır[406].

Havayolu şirketleri tarafından düzenlenen malın teslim alındığını gösteren ve aksi ispatlanıncaya kadar da sözleşmenin varlığına karine teşkil eden "*havayolu konişmentosu"*,

---

[405] https://unece.org/DAM/trans/doc/2010/sc1/ECE-TRANS-SC1-2010-AETR-en.pdf ; 441 sayılı Uluslararası Karayolu Taşımacılığını Yapan Taşıtlarda Çalışan Personelin Çalışmalarına İlişkin Avrupa Antlaşmasına Katılmamızın Uygun Bulunduğuna Dair Kanun,

[406] https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/10/20101001-1-1.pdf ; Deniz Defne Kırlı Aydemir, "Milletlerarası Nitelikli Eşya Taşıma Sözleşmelerine Uygulanacak Hukuk (MÖHUK Kapsamında)," *II. International Caucasus-Central AsiaForeignTrade and Logistics Congress Proceeding Book*, 2016.s.629-630; Özdemir, a.g.e., s.19-20; Ekşi, *Demiryoluyla Uluslararası Eşya Taşıma (CIM 1999),* s.14; Montreal Konvansiyonu hakkında bilgi için bknz. https://secureservercdn.net/160.153.138.71/fhs.609.myftpupload.com/wp-content/uploads/2020/06/Montral-Konvansiyonu.pdf (18.09.2021)

malların mülkiyet hakkının teslimini ifade etmediği için kıymetli evrak niteliği taşımamaktadır. Belge, eşyanın taşıyıcıya geçtiğini yani malın teslim alındığını ve istenildiği şekilde gönderilene teslim edildiğinin ispatına yarar. Belge üzerinde yazılan bilgiler aksi ispat edilinceye kadar doğru kabul edilir. Ancak burada şu hususun altının çizilmesinde fayda görülmektedir. Malların taşıyıcıya, taşıyıcı nezdinde kontrolünün sağlanarak geçmesi önemlidir. Kayıtların taşıyıcı açısından da geçerli sayılması hususundan hareketle taşıyıcının garanti altına alması önem taşır[407].

Demiryolu Taşımacılığı; Uluslararası demir yolu eşya taşımacılığı, diğer taşımacılık türlerine kıyasla en eski taşıma türüdür. Bern Konversiyonu ya da kısaltılmış adıyla "CIM, (*Uniform Rules Concerning the Contract of İnternaitonal Goods By Rail)"* demiryoluyla eşya taşıma, 1924 yılına kadar demiryoluyla taşımaya ilişkin tek antlaşma olarak uygulanmaktaydı. 1924 yılından sonra "CIV (*Uniform Rules ConcerningtheContract of International Carriage of Passengers byRail-Concernant le Contract de Transport International FerroviairedesVoyageurs)",* demiryoluyla yolcu taşımacılığına ilişkin esasları düzenlemiştir. Esasında demiryolu taşıma sistemi, iki antlaşmayı da kapsamına alan COTIF "Demiryolu ile Uluslararası Taşıma Sözleşmesi (Convention Relativeaux Transport Internationaux Ferroviaires)" ile OTIF "Uluslararası Demiryolu Taşımacılığı Hükümetlerarası Örgütü (Intergovernmental Organisation for International Carriage by Rail)" tarafından düzenlenen kurallar ile işlemektedir. "CIV" ve "CIM" COTIF'in ekleridir. COTIF tarafları, OTIF örgütünün de üyeleridir. Örgüt, uluslararası yolcu, bagaj, vagon kullanımı, tehlikeli eşya taşımacılığına ilişkin hukuk rejimi oluşturarak uluslararası demiryolu sistemi uygulamalarını kolaylaştırma, iyileştirme amacını taşımaktadır[408].

---

[407] COTIF antlaşmasının ekleri bulunmaktadır. COTIF madde 6 uyarınca; "Antlaşmanın A Ana Eki'ni oluşturan "Demiryoluyla uluslararası yolcu taşıma sözleşmesine ilişkin Tektip Kurallar (CIV)", B Ana Eki **"**Uluslararası demiryolu eşya taşıma sözleşmesine ilişkin Tektip Kurallar (CIM)", C Ana Eki'"Tehlikeli eşyaların demiryoluyla uluslararası taşınmasına ilişkin Yönetmelik (RID)", D Ana Eki "Uluslararası demiryolu trafiğinde araç kullanım sözleşmelerine ilişkin Tektip Kurallar (CUV)", E Ana Eki, "Uluslararası demiryolu trafiğinde altyapı kullanma sözleşmesine ilişkin Tektip Kurallar (CUI)", F Ana Eki "Uluslararası trafikte kullanılacak demiryolu malzemesine uygulanan teknik standartların geçerli kılınması ve tektip teknik talimatların kabulüne ilişkin Tektip Kurallar (APTU)", G Ana Eki, "Uluslararası trafikte kullanılan demiryolu malzemesinin teknik kabulüne ilişkin Tektip Kurallar (ATMF)", şeklindedir. Özdemir, a.g.e., s.254; Dalkıran, "Teslim Şekilleri ve Dökümantasyon", s.204.

[408] Ekşi, *Demiryoluyla Uluslararası Eşya Taşıma (CIM 1999)*, s.11; Kula, a.g.e., s.27; Berki, a.g.e., s.76-77; COTIF m. 2.

Ülkemiz tarafından 3172 sayılı "*Uluslararası Demiryolu Taşımalarına İlişkin Sözleşmenin (COTIF) Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun" ile* 21.03.1985 tarihinde Bakanlar Kurulunca kabul edilmiştir.

Demiryoluyla eşya taşımacılığında taşıma sözleşmesi, taşımacının eşyayı varış yerine ve alıcıya teslim taahhüt etmektedir. Bununla birlikte CIM Belgesi (Railway Bill), eşyanın mülkiyetini temsil eden ciro edilmeyen ancak kıymetli evrak olmasa da kıymetli evrak gibi işlem gören belgedir. Demiryolu taşıma firması belgeyi düzenleyerek taşımaya konu olan malın sorumluluğunu yani eşyanın taşımacı tarafından teslim alındığını göstermesi CIM Belgesini kıymetli evrak niteliğine taşır[409]. Ancak taşıma belgesinin konişmento değeri bulunmamaktadır. Taraflar arasında sözleşmenin yorumlanması ya da uygulanmasından doğan anlaşmazlıkların çözümlenmesinde sözleşmenin madde 28 uyarınca taraflardan birinin talebi ile tahkim mahkemesine götürüleceği düzenlenmiştir.

Denizyolu Taşımacılığı; Uluslararası denizyoluyla eşya taşımacılığı hukuki çerçevesini "Brüksel Sözleşmesi", "Visby Protokolü", "Hamburg Sözleşmesi" ve "Rotterdam Antlaşması" oluşturmaktadır. İlk düzenleme 25.08.1924 tarihli "*Brüksel Sözleşmesi (Lahey Kuralları)"* dir. Sözleşme, uluslararası deniz ticareti taşıma sözleşmesi kurallarını, taşıyıcı sorumluluklarını ve taşımadan kaynaklı anlaşmazlıkları çözüm yollarını düzenlemiştir. Ülkemiz tarafından da onaylanan bu sözleşme ile konişmentoların uygulanmasına ilişkin ortak kurallar geliştirilmiştir. Denizyolu ile eşya taşınmasında sorumluluğu emredici niteliğe taşımıştır. Zaman içerisinde görülen yetersizlikler neticesinde 19-22 Şubat 1968 de Brüksel de protokole ilişkin değişiklikler gündeme gelmiş ve *Visby Kuralları* gündeme gelmiştir. Ancak yeterli ilgi görmemesi nedeniyle Birleşmiş Milletler tarafından 1978 yılında Hamburg'da gerçekleştirilen konferansta *Hamburg Kuralları* olarak bilinen "*Birleşmiş Milletler Denizde Eşya Taşıma Konvansiyonu* (The United Nations Convention on the Carnage of Goods by Sea}" kabul edilmiştir. Antlaşma 01.11.1992 de yürürlüğe girmiştir. Hamburg Kuralları önceki sistemlere göre daha sade fakat sorumluluk konusunda ağır hükümler taşıması nedeniyle beklenilen ilgiyi görmemiştir. Hamburg Kurallarının da yeterince ilgi görmemesi nedeniyle "Rotterdam Kuralları (RK)" adıyla anılan Konvansiyon, 11 Aralık 2008 tarihinde Birleşmiş Milletler Genel Kurulunda kabul edilmiştir. Ancak

[409] Ekşi, *Demiryoluyla Uluslararası Eşya Taşıma (CIM 1999*), s.129.

Konvansiyon henüz yürürlüğe girmemiştir[410]. Uluslararası denizyolu eşya taşımacılığında taşıyıcı firma veya onun bağlı olduğu acente tarafından düzenlenen, malın teslim alındığını gösteren deniz konişmentosu, deniz yolu taşıma belgesi (navlun belgesi) dir. Deniz taşımacılığı nispeten diğer taşıma türlerine göre uzun sürmektedir. Dolayısıyla eşya üzerinde ayni hak kullanımı mülkiyetin geçmesi burada taşıyıcıya geçmektedir. Denizyolu konişmentosu kıymetli evrak niteliğindedir. Çünkü taşıyıcıya teslim edilen malların mülkiyet hakkı konşimentodan ayrı ileri sürülemez. Konişmentoda yazılı bilgilerin doğruluğu önemlidir. Dolayısıyla da konişmentoda yazılı mallara ilişkin bilgilerin noksanlığı ya da yanlışlığında malların teslimi gerçekleştirilememektedir [411]. Bu bağlamda Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası taşıma sözleşmeleri Tablo 8'de yer almaktadır.

Tablo 8. Türkiye'nin Taraf Olduğu Uluslararası Taşıma Sözleşmeleri

DÜZENLEME					**TÜRKİYE**		
Konu	**Yıl**	**Düzenleme Adı**	**Genel Yürürlük Tarihi**		**Taraf Sıfatı**	**İlgili RG**	**Yürürlüğe Giriş**
Hava	1929	Varşova Sözleşmesi	13.02.1933		Evet	03.12.1977 16128	23.08.1978
Hava	1955	Lahey Protokolü	01.08.1963		Evet	03.12.1977 16128	23.08.1978
Hava	1975	Montreal 4 Numaralı Ek Protokolü	14.06.1998		Evet	21.04.1993 21559	12.08.1998
Hava	1999	Montreal Sözleşmesi	04.11.2003		Evet	01.10.2010 27716	22.03.2010
Karayolu	1956	CMR	02.07.1961.		Evet	04.01.1995 22161	31.10.1995
Karayolu	1978	CMR Protokolü	28.12.1980		Evet	04.01.1995 22161	31.10.1995
Karayolu	1957	ADR	29.01.1988		Evet	30.10.2009 27391	22.03.2010
Denizyolu	1924	Lahey Kuralları	02.08.1931		Evet	22.02.1955 8937	04.01.1958
Demiryolu	1999	COTIF	01.07.2006		Evet	24.12.2005 26033 M.	01.07.2008
Demiryolu	1999	COTIF (CIV)	01.07.2006		Evet	24.12.2005 26033	01.07.2008
Demiryolu	1999	COTIF (CIM)	01.07.2006		Evet	24.12.2005 26033	01.07.2008
Demiryolu	1999	COTIF (RID)	01.07.2006		Evet	24.12.2005 / 26033	01.07.2008

Kaynak: Sami Aksoy, *Taşıma Hukuku Mevzuatı*: Seçkin Yayınevi, 2012, s.13.

[410] Onursal, a.g.e., s.405; Özdemir, a.g.e., s. 218-220; Berki, a.g.e., s.84; Caner, *"Taşıma Hukukuna Giriş",* s.19.

[411] Özdemir, a.g.e., s.294; Dalkıran, *"Teslim Şekilleri ve Dökümantasyon,* s. 194-212, s.20.

(2) Taşıma Sözleşmelerinden Kaynaklı Anlaşmazlıklar

Taşıma sistemlerinin yeterince gelişmediği tarihin ilk dönemlerinde objektif sorumluluk ilkesi uzun dönemler geçerliliğini korumuştur. Ancak 20.yüzyıl başlarında taşıma sisteminin kurallarının taşıyıcı sorumluluğunda kusur sorumluluğu ilkesi çerçevesinde belirlenmesi taşıma hukukuna ilişkin genel ve özel kanunların düzenlenmesini beraberinde getirmiştir[412].Nitekim taşıma hukuku genel bağlamda nakil araçlarının kullanılması ve farklı ülke uygulamalarının önlemek amacıyla düzenlemelerin çerçevesini ortaya koymaktadır[413].

Her taşıma türünün avantajları ve dezavantajları bulunmaktadır. Bir eşyanın başlangıç noktasından varış noktasına kadar ulaştırılmasında seçilecek taşıma türünün doğruluğu ve uygunluğu önemlidir. Taşınacak yükün özelliği (boyutu, ağırlığı, maddi değeri, istiflenme durumu, elleçlenmesi, ambalajı, tehlike unsuru) taşıma türüne uygun olmalıdır. Tüm uluslararası taşımacılık anlaşmalarında özellikle taşıma senedi yerine geçen belgelerde eşyanın özelliklerinin tam ve doğru olarak yazılması gerekliliğine vurgu yapımaktadır. Eşyanın taşınma süresinin belirlenmesi taşıma türüne göre dikkate alınmalıdır. Örneğin demiryolu taşımacılığında taşıma süresinde ara istasyonlarındaki bekleme süreleri uzun olabilir. Havayolu taşımacılığında daha kısadır. Dolayısıyla bekleme süreleri ve yolculuk süreleri her türlü ihtimal göz önüne alınarak belirlenmelidir. Bununla birlikte taşıma süresinin uzun veya kısa olması taşıma bedelini de etkileyecektir. Taşıma süresinin uzun olması taşıma bedellerinin düşük olmasını sürenin kısalması ile taşıma bedellerinin artışı söz konusu olacaktır. Ters yönlü bu ilişki de taşınacak ürünün özelliği (bozulabilme, ısı-nem koşullarına vb.) kesinlikle değerlendirilmelidir. Taşıma türüne erişimde kolaylığı taşıma türü seçimini belirleyen faktörlerdendir. Örneğin karayolu ile taşımacılık en yaygın taşıma türü olarak tercih edilir. Çünkü her yere ulaşım kolaylıkla sağlanır. Ancak demiryolu ve havayolunu erişilebilir hale getirmek altyapı maliyetleri gerektirir. Diğer taraftan denizyolu erişim tamamen coğrafi özellikler ile ilgilidir. Netice olarak karayolu diğer taşıma türlerine erişimde ara taşımacılık olarak kullanılabilir. Süre belirlenmesi başlığında değinildiği üzere taşıma araçlarının ara duraklarda beklemesi hırsızlıkların, yükte hasarlara sebep olması söz konusu olabilir. Araç hareket halindeyken de kaza, doğa olayları, yükte bozulma, kırılma,

[412] Burak Adıgüzel, *Taşıma Hukuku (Deniz Ticari Hariç)*: Adalet Yayınevi, 2018, s.6-7.

[413] Kaya vd., *Uluslararası Ticaret Hukuku*, s.91; Hakan Emanet, "Uluslararası Eşya Taşıma Konvansiyonlarının Temel Hükümlerinin Karşılaştırmalı Analizi", *Beykent University Journal of Social Sciences*, S.9, 2016, s.167.

ezilme, kayıpların ve deformasyonların yaşanması muhtemeldir. Ancak ara istasyonlarda beklemelerin özellikle demiryolu ve denizyolu taşımacılığında elleçleme işlemlerinin uzunluğu yüklerin güvenliğini de olumsuz etkileyebilmektedir. Değerli yüklerde ise, havayolu tercih edilebilir. Tehlikeli madde taşımacılığında ise yüklerin muhafazası, taşıma türü seçimi çok daha önemli hale gelmektedir. Bununla birlikte tehlikeli madde, canlı hayvan, silah vb. mühimmat askeri malzemeler gibi özellikle eşyaların taşınmasında yasal mevzuat uyarınca işlemlerin takibi gerekmektedir. Gümrük işlemleriyle ilgili hukuki düzenlemelerin uluslararası taşımacılıkta bilinmesi sürecin sorunsuz şekilde gerçekleştirilmesinde kolaylık sağlayacaktır[414].

Taraflara avantajlar sağlaması nedeniyle karayolu ile eşya taşımacılığı genellikle tercih sebebi olmaktadır. Karayolu taşımacılığında TTK ve CMR hükümleri uyarınca tarafların yükümlülükleri ve sorumlulukları bulunmaktadır. Başlangıç noktasında varış noktasına kadar geçen sürede eşyadaki hasar ve kayıplar, mal bedelinin ödenmemesi, eksik teslim, geç teslim, ayıplı teslim gibi ihtilaf konuları olabilmektedir. Diğer yandan denizyolu taşımacılığı da risklere uygun bir taşımacılık modu olması nedeniyle gemide yükün zarar görmesi, ülkeler tarafından gemideki mallara el konulması, doğal ortam koşullarından yükün hasar görmesi de mümkündür. Sözleşmede yazılan her konu tarafları bağlamaktadır. Taahhütte bulunulan konulardan sapmalar anlaşmazlıkları da beraberinde getirecektir. Öte yandan lojistik sektöründen kaynaklı anlaşmazlıkların taraflarca genellikle arabuluculuk gibi alternatif çözüm yolları ile çözmeyi tercih ettikleri ifade edilebilir[415].

e. Sigorta Sözleşmelerinden Kaynaklı Anlaşmazlıklar

Türk Ticaret Hukukunun alt dalı olan Sigorta Hukuku, sosyal ve ekonomik alanda kişilerin karşı karşıya kaldıkları risklerin önlenmesine ilişkin kuralları düzenleyen bir alandır. Kamu ve özel hukuk bağlamında tasnifinin yapılması mümkünse de temelde muhtemel zararlara karşı güvence oluşturmayı temin etmektedir. Sigorta hukukunun temel hukuki dayanağını anayasa ve yasalardır. Bununla birlikte kişilerin özel menfaatlerini temin eden bir sigorta

[414] Şahin vd., *Uluslararası Lojistik*, s. 8-11; Koban, Yıldırır Keser, a.g.e., s.156-158; Kula, a.g.e., s.32.
[415] Tayfun Ercan, "Lojistik Sektörü İhtilafları ve Arabuluculuk Yoluyla Çözümü", *Gaziantep Unıversıty Journal Of Socıal Scıences*, 19(3), 2020, s.912.

sözleşmesi ile de taraflara güvence sağlayan özel hukukun çeşitli alt dalları bulunmaktadır[416].

Sigorta sözleşmesi, öneri ve icap ile kurulur. TTK da hüküm bulunmayan hallerde de TBK hükümleri sigorta sözleşmesine tatbik edilir. TTK 1401. m uyarınca sigorta sözleşmesi tanımlanmıştır[417].

Tehlikenin para ile ölçülebilir karşılığının olduğu ve bunun da prim karşılığında değerlendirilebilmesi ve rizikonun meydana gelme ihtimali karşılığında taraflara edimler yükleyen sözleşmelere sigorta sözleşmesi denir. Dış ticaret konusunda sigortanın taraflardan hangisi açısından yapılacağını teslim şekli belirlemektedir. Örneğin CIF, CIP gibi teslim şekillerinde satıcının Incoterms kuralları uyarınca sigorta yükümlülüğü bulunmaktadır. Risk satıcı üzerinde kalmamaktadır. Eğer riskin tamamen satıcıda kalması isteniyorsa o taktirde malın varış ülkesine tesliminin satıcı sorumluluğunda olan D grubundaki Incoterms teslim şekillerinin tercih edilmesi gerekmektedir[418]. Diğer yandan da örneğin FOB teslim şekli satıcıya gemi güvertesinde teslimi öngörmektedir. Ancak ithalatçının sigortayı eksik yaptırması durumunda ithalatçının ekstra masraflar ile karşılaşması ya da malın taşınması sırasında hasar oluşması muhtemel olabilir. Dolayısıyla dış ticarette zorunlu sigorta yükümlülüğünün satıcıda olduğu durumlarda satıcı sigorta poliçesini alıcıya ulaştırır. Genel olarak sigorta poliçeleri dar kapsamlı yükümlülükler getirse de ekstra klozlar ile sigorta kapsamı tüm risklere karşılık gelmek kaydıyla genişletilebilir. Sigorta poliçesi sigortanın ispatında önemli bir vesikadır. Sigorta poliçelerinde "açık sigorta poliçesi", spesifik sigorta poliçesi", "tamamlayıcı sigorta poliçesi" olmak üzere üç yöntem kullanılır. Açık sigorta poliçesi, dış ticarette yaygın şekilde kullanılan 30-60 günlük iptal klozu içeren ve her türlü işlemi kapsayan poliçedir. Spesifik poliçe, açık sigorta poliçe uygulaması haricinde ve tek seferlik kullanılan poliçedir. İki poliçenin eksikliklerini tamamlayan örneğin malın varış yerine geldiğinde zarara uğrayan malın ilgili teslim şekline göre risk kendisinde olmasa da bu poliçe ile her türlü hasar, ziya teminat altına alınabilir. Ticari, politik risklerden dolayı

---

[416] Fikri Tunç Keskin, *Uygulamada Sigorta Hukuku 1.Cilt*, Ankara: Adalet yayınevi, 2017, s.6-9.

[417] TTK m.1401: "*Sigortacının bir prim karşılığında, kişinin para ile ölçülebilir bir menfaatini zarara uğratan tehlikenin, rizikonun, meydana gelmesi hâlinde bunu tazmin etmeyi ya da bir veya birkaç kişinin hayat süreleri sebebiyle ya da hayatlarında gerçekleşen bazı olaylar dolayısıyla bir para ödemeyi veya diğer edimlerde bulunmayı yükümlendiği sözleşme"* hükmü ile sigorta sözleşmesi tanımlanmıştır.

[418] Durukanoğlu, a.g.e., s.15.

ithalatçının ödememe yapmaması gibi durumlarda da tamamlayıcı sigorta poliçesi kullanılır[419].

Türk Ticaret Kanunu'nda sigorta türleri zarar sigortaları (TTK 1453.m-1472.m), Sorumluluk sigortaları (1473.m-1486.m), Can sigortaları (1487.m-1520.m) olmak üzere üç başlıkta düzenlenmiştir. Zarar sigortaları, mal ve sorumluluk sigortası olarak iki başlıkta ele alınabilir. Zarar sigortaları aktif ve pasif sigorta olarak iki alt başlığa ayrılır. Aktif sigortalar, sigorta yaptıranın mal varlığının aktif kısmını oluştururken pasif sigortalar mal varlığının pasif kısmını oluşturmaktadır. Genel olarak mal sigortaları, kişinin mal varlıklarında yani taşınır ve taşınmaz mallarına ilişkin menfaatleri rizikolara karşı sigorta yapılır. Sigorta konusu direk malın kendisi değil mal üzerindeki menfaattir. Diğer bir ifadeyle mal üzerinde ekonomik değeri olan ilgililerin tamamı tarafından sigorta sözleşmesi yapılması mümkündür. Emtia nakliyat sigortaları, kıymetli nakliyat sigortası, tekne sigortası, yangın sigortası, hırsızlık sigortası mal sigortasına örnek olarak verilebilir. Sorumluluk sigortaları ise, kişilerin mal varlığındaki pasif karakterli değerlerin artmasına karşılık yapılır. Yükü taşımayı taahhüt eden yani taşıyanın yükü teminat altına aldığı sigorta türüdür. "Deniz araçları zorunlu mali sorumluluk sigortası", "tehlikeli maddeler ve tehlikeli atık zorunlu mali sorumluluk sigortası", "yolcu taşımalarından doğan mali sorumluluk sigortası" sorumluluk sigortasına örnek verilebilir[420].

Dış ticarette sigorta türleri, "nakliyat sigortaları (taşıma sigortası)", "emtia (mal, yük) sigortası", "sorumluluk sigortaları" ilgili başlıklar arasında yer almaktadır. Nakliyat sigortaları, tüm taşıma modlarında emtianın taşınması veya bekletildikleri yerlerde uğrayabilecekleri hasar ve kayıpları teminat altına alan sigortadır. İthalat ve ihracat işlemlerinde malın sevkinde tercih edilmektedir. Bu sigorta türü, sevkiyat esnasında doğacak risklere karşı sigortalının mal üzerindeki menfaati korumaktadır. Taşıma türlerine göre de taşıma sigortaları çeşitlilik gösterir. Emtia nakliyat sigortası, her türlü taşımacılık modu için geçerliliğini korurken navlun sigortası geminin yük taşımasında gemide taşınan mallar için geçerli olan taşıma sigortasıdır[421]. Tekne sigortası da geminin ziya ve hasar karşı rizikosunu

---

[419] Grath, a.g.e., s.16-17.

[420] Mehmet Özdamar, Burak Doğan, *Sigorta Hukuku*: Seçkin Yayıncılık, 2020, s.91; İrem AlalEldeşeklioğlu, *Şematik Sigorta Hukuku*: Seçkin Yayıncılık, 2021, s.16-18; M. Barış Günday, *Sigorta Hukuku*, 3.b.: Seçkin Yayıncılık, 2021, s.153-154, 200; Caner, *"Taşıma Sigortaları"*, s.55.

[421] Koban, Yıldırır Keser, a.g.e., s.297-298; Mustafa Çeker, *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na Göre Sigorta Hukuku*, 24.b.: Karahan Kitapevi, 2021, s.192-194;

gemi malikinin malvarlığındaki azalmayı teminat altına almaktadır. Taşıma aracı tekne olması durumunda deniz aracının uğrayacakları hasara karşı tekne sigortası yapılabilir. CMR Sigortası da uluslararası karayoluyla taşımacılıkta taşıyıcının sorumluluklarını poliçeyle teminat altına almaktadır. Uluslararası karayolu taşıma firmalarının yük sahibine taahhüt ettikleri sorumluluklarının sınırlarını çizen CMR antlaşması hükümleri sigorta şartlarını düzenlemektedir. CMR Sigortası yaptıracak firma ile sigorta şirketi arasında CMR Antlaşması hükümleri uyarınca sözleşme yapılır[422].

Taşıma moduna göre taşıma sigortası farklı rizikolar, farklı kurallar taşımaktadır. Her taşıma modu ülkemizinde taraf olduğu antlaşmalar bağlamında farklı kurallar ile işlemektedir. Örneğin deniz taşıma sigortaları, deniz taşıma rizikolarına karşı sigortalar; geminin maruz kalacağı rizikolara karşı sigortalar, yükün maruz kalacağı rizikolara karşı sigortalar dan oluşmaktadır. Öte yandan hava taşıma sigortaları, hava taşıyıcılarının sorumluluklarını Varşova antlaşması uyarınca düzenlenmiştir. Taşıma sigortaları genel bağlamda kara, deniz, hava gibi çeşitli rizikolara karşı eşyaları teminat altına almaktadır. Bununla birlikte tüm taşıma türleri için ulusal hukukumuzda Emtia Nakliyat Sigortası Genel Şartları (ENSGŞ) uyarınca sigorta sözleşmeleri yapılmaktadır[423].

Diğer taraftan kıymet nakliyat sigortası, kişilerin maliki oldukları veya muhafaza ettikleri kıymetli evrak, madenleri döviz ve diğer menkul kıymetlerin taşınması sırasında rizikoları teminat altına alan sigorta türüdür, kıymetli eşyaların taşıyana verilmesinden alıcıya teslimine kadar ziya ve hasarlar (soygun, gasp vb. rizikolar da dahil olmak üzere) kıymet nakliyat poliçesi ile düzenlenir [424].

Emtia sigortaları ise tüm taşımacılık modlarında taşınan yükün rizikolara karşı teminat sağlar. Dış ticarette malların çoğu emtia (yük) sigortası kapsamındadır. Genel olarak ise rizikolar üç teminat türü ile riskleri teminat altına alır. Geniş teminat tüm riskleri tüm taşıma türleri için riskleri; dar teminat kaza yapma taşıma aracının zararı ile malın zarar görmesinde (burada eşya karayolu ile veya demiryolu ile taşınacaksa kamyon klozu, demiryolu klozu

---

[422] Caner, *"Taşıma Sigortaları",* s.52-74, s.56, 63; Acar vd., *Lojistik Yönetimi*, s.240.

[423] Keskin, *Uygulamada Sigorta Hukuku 1.Cilt*, s.951-952; 959; 01.01.1953 yürürlük tarihli Emtia Nakliyat Sigortası Genel Şartları metni için https://tsb.org.tr/media/attachments/Emtea_Nakliyat_Sigortas%C4%B1_Genel_Sartlar%C4%B1.pdf (04.12.2021).

[424] Caner, *"Taşıma Sigortaları",* s. 52-74, s.69; Acar vd., *Lojistik Yönetimi*, s.240.

gibi eşyanın ağır heyelan yol çökmesi vb. tehlikelere zarar görmesine karşı yapılır), taşıma aracının tamamen kullanılamaz hale gelme ihtimalinde tam ziya teminat (total loss) tercih edilir[425].

Bununla birlikte Uluslararası ticarette sigorta poliçeleri, merkezi Londra'da bulunan "Uluslararası Sigorta Birliği (International Underwriting Association)" tarafından geliştirilen kurallar ile düzenlenir. Sistem uyarınca "A Kloz"; B Kloz ve C Kloz" olarak adlandırılan üç temel sigorta türü uygulanmaktadır[426]. A tipi Kloz, tüm taşımacılık türlerinde geçerli olan ve en geniş kapsamlı teminatı sağlar. Ancak bu sigorta sigortalının kasti şekilde yaptığı müdahaleleri, sigortalanan eşyanın ağırlık veya hacmindeki azalmayı, ambalajlamadan kaynaklanan yetersizlikleri, savaş, iç savaş, ayaklanma ve isyan gibi nedenle doğan kayıpları; grev-lokavt durumlardan ortaya çıkan kayıpları kapsamaz. B tipi kloz uygulamada pek tercih edilmez, dar teminatlıdır. Taşıma vasıtası geminin yanması, karaya oturması, batması gibi nedenlerden dolayı taşınan emtiada meydana gelebilecek hasarlarda; demiryolu sevkiyatlarında" Demiryolu Klozu" ile dar teminat kullanılabilir. Öte yandan kamyon veya treyler gibi araçlarda ilgili araç belirtilerek kloz oluşturulabilir. C tipi kloz ise, tam ziya olarak da bilinen bu sigorta taşıma aracının kullanılmaz hale gelmesi sonucu hasar ve kayıp tazminat edilir. Geminin kullanılmaz hale gelmesi sonucunda mallarda meydana gelen hasar ve kayıp tazmin edilir. Mallarda meydana gelecek hasar sigorta kapsamı dışındadır. Örneğin geminin batması sonucu malın bir kısmı kurtarılırsa kalan kısmı için ödeme yapılmaz[427].Yükleme tarihi, malın özellikleri, sigorta belgeleri açık ve yönlendirici şekilde poliçede yer almalıdır. Poliçe ayrıntılı düzenlenmediği taktirde taraflar hak kaybına uğrayacaklardır. Özellikle malların CIP veya CIF bedellerinden en az %10 fazla olmasına dikkat edilmeli aksi durumda bankalar tarafından geçerliliği olmayacaktır[428].

[425] Onursal, a.g.e., s.538, 545; Koban ve Yıldırır Keser, a.g.e., s.299; Grath, a.g.e., s.16.
[426] Berki, a.g.e., s.10,1039.
[427] Durukanoğlu, a.g.e., s. 94-95; Topçuoğu, *"Uluslararası Ticarette Ödeme Şekilleri ve Belgeler"*, s.153-223; Akter, a.g.e., s.71-72.
[428] Koban, Yıldırır Keser, a.g.e., s.296-297.

B. ULUSAL HUKUK KAYNAKLI ANLAŞMAZLIKLAR

Ulusal düzeydeki herhangi bir dış ticaret firması ile gümrük idareleri arasında gümrük işlemleri ve uygulamalarından kaynaklanan her türlü sorun gümrük anlaşmazlıkları olarak ortaya çıkabilir. Gümrük anlaşmazlıkları, gümrük idaresi ile kişilerin ihtilafa düştükleri dayanağı 4458 sayılı Gümrük Kanunu, 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu ve ikincil düzenlemelere dayanan her türlü sorundan ileri gelebilir. Çalışmamızda idari ihtilaflardan kaynakla anlaşmazlıklar incelenecektir. Zira çalışmamızın ikinci bölümünde gümrük idaresi ile kişiler arasında gerçekleşen işlem ve uygulamalar, gümrük vergileri ve buna ilişkin unsurlar ayrıntılı olarak ele alınacaktır. Taraflar arasındaki ilişkinin temel hukuki dayanağını 4458 sayılı Kanun oluşturmaktadır.

"Gümrük Anlaşmazlıkları = Gümrük Sorunları + Gümrük Uyuşmazlıkları" eşitliğinde görüldüğü üzere taraflar arasında ortaya çıkan gümrük anlaşmazlıkları ki anlaşmazlık olarak nitelendirilen konular idare ile kişiler arasında idari çözüm yolları olarak barışçıl mekanizmalar ile çözümlenen konulardır. Öte yandan "uyuşmazlık" haline gelen yani tarafların ihtilafa düştükleri konuları doğrudan veya barışçıl çözüm yolu ile neticelendiremedikleri hususları dava yolu ile de çözüme kavuşturabileceklerini ifade etmek mümkündür. Bu bağlamda çalışmamızda "gümrük anlaşmazlıkları" ve "gümrük uyuşmazlıkları" kavramları olarak iki alt başlıkta konuyu açıklamayı uygun gördük. Özellikle teknik bir konu olması ve suigeneris niteliğinden dolayı gümrük işlemleri ve uygulamaları taraflar arasında anlaşmazlıkların yaşanmasına sıklıkla neden olmaktadır. Ayrıca anlaşmazlıkların çözülmesinde itiraz yolunun taraflarca zorunlu tüketilmesi gereken bir yol olması nedeniyle de gümrük anlaşmazlık çözüm yollarının gümrük uygulamalarında önemi yadsınamaz derecede fazladır. Bu genel açıklamalar ışığında çalışmanın ikinci bölümde gümrük işlemleri, gümrük cezaları ve gümrük anlaşmazlık çözüm yollarına ayrıntılı şekilde yer verilecektir.

İKİNCİ BÖLÜM

DIŞ TİCARET UYGULAMALARININ TÜRKİYE'YE YANSIMALARI: GÜMRÜK ANLAŞMAZLIKLARI VE ÇÖZÜM YOLLARI

Dış ticaret politikalarının dış ticaret uygulamalarına somut şekilde yansımaları gümrük işlem ve uygulamaları ile ortaya çıkmaktadır. Gümrük idareleri, kişiler ile devlet arasında köprü görevi gören aynı zamanda da mali ve mali olmayan pek çok fonksiyona sahip idari kuruluşlardır. Ulusal sınırlar içerisinde "eşyanın" alım, satıma, tüketime konu olabilmesi eşyanın serbest dolaşım statüsüne sahip olması ile gerçekleşmektedir. Gümrük işlem ve uygulamaları başta 4458 sayılı Gümrük Kanunu olmak üzere diğer kanunlar ve çeşitli ikincil düzenlemeler uyarınca yürütülmektedir. Mevzuatın teknik, karmaşık, geniş ve sürekli güncellenmesi taraflar arasında anlaşmazlıkların doğmasının başlıca nedenini oluşturmaktadır. Zira dış ticaret mevzuatının ulusal boyutuna ilişkin esas ve usullerin yer aldığı gümrük mevzuatı hükümlerini ihlal eden kişiler ise ağır cezalar ile karşı karşıya kalmaktadırlar.

Bu bölüm de "gümrük anlaşmazlıkları" nın başlıca nedenleri ortaya konulduktan sonra eşyanın temel gümrükleme süreci, kabahat ve idari yaptırım kavramlarının hukuki çerçevesi, 4458 sayılı GK' da düzenlenen gümrük kabahatleri ve gümrük cezaları, gümrük anlaşmazlıklarının çözüm yollarına ilişkin teorik çerçeve ortaya konulacaktır.

I. GÜMRÜK ANLAŞMAZLIKLARININ BAŞLICA NEDENLERİ

Genel olarak gümrük anlaşmazlıkları, gümrük mevzuatı uygulamalarından, yorum farklılıklarından, gümrük işlemlerinden, gümrük vergileri gibi uygulamalara ilişkin çeşitli konulardan diğer bir ifadeyle de gümrük idaresi ile gümrük yükümlüleri arasındaki menfaat çatışmalarından doğmaktadır"[1].

[1] Danıştay 7. Dava Dairesi pek çok kararında gümrük idaresi ile yükümlü arasındaki işlem ve uygulamalardan kaynaklı konuları "anlaşmazlık" olarak nitelendirmektedir. E.1995/7977, K.1996/4177; E.1995/5687., K.1996/3083; E.1997/591, K.1998/385; E.1998/2290, K.1999/140; E.1995/1453, K.1997/3660; E.1996/1755, K.1997/1252; E.1986/1137, K.1989/3141; E.1996/1730, K.1997/317; E.1996/1586, K.1997/3073; E.1998/2203, K.1999/1733; www.corpus.com; Yusuf Karakoç, *Vergi Yargılaması Hukuku*, 5.b., Ankara.: Yetkin Yayınları, 2021, s.48-49;Burcu Demirbaş Aksüt, *Vergi Anlaşmazlıklarının Çözüm Yolu Olarak Uzlaşma*: Onikilevhayayıncılık, 2021, s.8.

Gümrük anlaşmazlıkları kavramı, gümrük uyuşmazlıklarını da kapsamına alan çatı kavram olarak değerlendirilebilir. Taraflar arasında kanun ve sair düzenlemeler uyarınca her konu da anlaşmazlık doğabilir. Ancak gümrük anlaşmazlıkları, gümrük mevzuatı uyarınca idari çözüm yollarından itiraz, uzlaşma yolları ile çözümlenirken gümrük uyuşmazlıkları doğrudan dava yoluna konu olmaktadır. Taraflar anlaşmazlık konularını gümrük idareleri ile çözümleyememeleri neticesinde diğer bir ifadeyle idari çözüm yolları ile çözüme kavuşturulamayan konular yargı mercii önüne taşınır ve "gümrük uyuşmazlığı" halini alır[2]. Gümrük anlaşmazlıklarının uyuşmazlık haline dönüşmeden sonlandırılması idarenin ve kişilerin ekstra maliyet ile karşılaşmalarını da önlemektedir. Nitekim gümrük anlaşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolu tüketilmeden yargı yoluna geçilmesi de mümkün kılınmamıştır. Dolayısıyla idari çözüm yollarının gümrük işlem ve uygulamalarından doğan anlaşmazlıkların çözümünde oldukça önemlidir.

Gümrük Kanunu hükümleri çerçevesinde gümrük anlaşmazlıkları; Vergi kaybına neden olan işlemlerden kaynaklı anlaşmazlıklar (GK 234, 236,237,238), dış ticaret önlemlerine aykırılıklardan kaynaklı anlaşmazlıklar (GK 235), usul hükümlerinin ihlalinden doğan anlaşmazlıklar (GK 239 ve 241), mevzuatın uygulanmasına ilişkin düzenlenen idari kararlardan doğan anlaşmazlıklar olmak üzere dört başlık atında toplamak mümkündür.

Gümrük işlem ve uygulamalarına ilişkin süreçler çerçevesinde de gümrük anlaşmazlıklarını gruplandırmak mümkündür. Eşyanın taşıma ve eşyanın gümrük idaresine gelene kadar olan süreçten kaynaklı (Özet beyan kaynaklı) anlaşmazlıklar, rejimlerden kaynaklı anlaşmazlıklar, usulsüzlüklere ilişkin anlaşmazlıklar şeklinde değerlendirilebilir. Gümrük cezalarını düzenleyen 4458 Kanun maddeleri incelendiğinde ağırlıklı olarak rejim kurallarına ihlaller oluşturduğu görülmektedir. Öte yandan anlaşmazlık konuları arasında tarife, kıymet, sayı-baş ağırlık, izin, lisans gibi belgelerden, gümrük düzenlemelerinden, mevzuat uygulamalarından kaynaklı olabilmektedir. Ayrıca uluslararası ekonomik ilişkilerin gelişmesi neticesinde gümrük işlem ve vergi işlemlerinin karmaşıklaşması da konunun kavranmasını zorlaştırmış gün geçtikçe anlaşmazlık konularına yeni konularda eklenmesine neden olmaktadır[3].

---

[2] Karakoç, *Vergi Yargılaması Hukuku*, s.51; Edanur Şenyüz, *Gümrük İşlemleri ve İşlemlerinden Kaynaklanan Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları*, 1.b, Bursa: Ekin Yayınevi,2021, s.7-13, .83-84.

[3] Ahmet Erol, *Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları (İçtihatlı-Dava Dilekçeli Örnekli)*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2021, s.31; Mehmet Yüce, Ali Çelikkaya, *Örnek Uygulamalarla Gümrük Uyuşmazlıkları ve*

II. TEMEL GÜMRÜKLEME SÜRECİ

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda "gümrük işlemleri" kavramı, tanım olarak yer almasa da "*Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine giren ve çıkan eşyaya ve taşıt araçlarına uygulanacak gümrük kuralları"* ifadesi gümrük işlemleri kavramının genel çerçevesini ortaya koymaktadır[4]. Gümrük işlemleri, gümrük rejiminin türüne, ticarete konu olan eşyanın özelliğine, işlemi gerçekleştiren tarafa göre farklılık gösteren bir dizi işlemden oluşmaktadır[5]. Gümrük idaresine gelen eşya ve taşıtlara ilişkin işlemler ile başlayan gümrükleme süreci eşyanın teslimi ve ödemenin yapılması ile sonlanmaktadır.

A. GÜMRÜK İDARESİNE GELEN TAŞIT VE EŞYALARA İLİŞKİN İŞLEMLER

4458 sayılı Kanunda yer alan "g*ümrükçe onaylanmış işlem ve kullanımı*" deyimi, bir eşyanın TGB ne giriş-çıkış-transit geçişi veya gümrük idaresinin taraf olduğu diğer gümrük işlemlerini açıklayan ilgili işlem ve uygulamaların hukuki dayanağını oluşturan ve gümrük işlemlerinin alt başlıklarını ortaya koymaktadır. Bir eşyanın *"gümrük rejimine tabi tutulması", "serbest bölgeye girmesi", "Türkiye Gümrük Bölgesi dışına yeniden ihracı", "imhası", "gümrüğe terki"* eşyanın gümrükçe onaylanmış işlem ve kullanımı kavramının alt başlıklarını oluşturmaktadır. Bir diğer ifadeyle, ithali veya ihracı yapılacak eşyanın kanun uyarınca mutlaka bahsi geçen işlemlere tabi tutulması gerekmektedir[6].

Gümrük işlemleri, "beyan öncesi", "beyan sonrasında" olmak üzere iki aşamada gerçekleştirilmektedir. Gümrük işlemleri beyan öncesinde taşıtların kontrolü, özet beyanın verilmesi, eşyanın gümrüğe sunulması, eşyanın boşaltılması işlemlerinden oluşmaktadır. Söz konusu işlemler, eşyaların TGB ne getirilmesiyle onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulana kadar gümrük idaresi tarafından gerçekleştirilen işlemlerdir. Mevzuat uyarınca "Taşıtların TGB giriş, çıkış ve kontrolü", "özet beyan ve eşyanın TGB ne

---

Çözüm Yolları, 1.b., Bursa.: Dora Yayınevi,2016, s.171-172; Bahadır Kır, "Gümrük Uyuşmazlıklarının Alternatif Çözüm Yöntemleri", *C.Ü İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C. 19, S. 2, 2018, s. 90.

4 GK m.1; Saygılıoğlu, Akçin, a.g.e., s.292; Taslak halinde yayınlanan Gümrük Kanunu 3.m/1-p bendinde, gümrük işlemleri, "*gümrük mevzuatı uyarınca, kişiler ve gümrük idareleri tarafından gerçekleştirilmesi gerekli tüm işlemler"* şeklinde kavram tanımlanmıştır.http://haber.evrim.com/files/9176.pdf (01.02.2022).

5 Canıtez, Gültekin, Çakar, *Gümrük Mevzuatı*, s.3.

6 Osman Sarıaslan, "Gümrük Uyuşmazlıklarında İdari İşlemlerin Nitelendirilmesi Sorunu: Hak Arama Hürriyeti Kapsamında Mülkiyet Hakkının Özüne İlişkin Sakıncalar", *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, Sayı:11, 2018, s.349-350.

girmesi", "eşyanın gümrüğe sunulması ve geçici depolama", "eşyanın boşaltılması" başlıklarından oluşmaktadır. Eşya, gümrükçe onaylanmış işlem veya kullanımlarından biri ile gümrük idaresine sunulur. Gümrüğe sunulan eşyanın vergilendirilmesi, ödenme ve eşya teslimi ile süreç tamamlanmaktadır.

Gümrük Kanunu'nun Üçüncü Kısmında 33. İla 57 inci maddeler gümrük işlemlerine ilişkin esas ve usuller düzenlenmiştir. Bu bağlamda, Gümrük idaresine gelen taşıt ve eşyalara ilişkin işlemler, "Taşıtların Türkiye Gümrük Bölgesine Giriş-Çıkışı", "Özet Beyan ve Eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine Girmesi", "Eşyanın Gümrüğe Sunulması ve Geçici Depolama", "Eşyanın Boşaltılması" başlıkları ile açıklanacaktır.

1. Taşıtların Türkiye Gümrük Bölgesine Giriş-Çıkışı

Kara, hava, deniz ve demir yolu ile TGB ne gelen ve TGB[7] nden çıkan taşıtlar gümrük kapılarından[8] ve bunları birbirine bağlayan belirli yollardan geçişlerini gümrük mevzuatına uygun şekilde yerine getirmektedir[9]. TGB'ne eşyanın giriş-çıkışı normal çalışma saatlerinde yapılır. Ancak olağanüstü ve zorlayıcı sebeplerin olması durumunda gümrük idareleri gözetiminde eşya kabulü mümkündür[10]. Taşıtların, TGB ne giriş ve çıkışlarda denetimleri gümrük gözetiminde yapılır. Denetim işlemleri bitmeden veya gümrük idaresinden iznini almadan taşıtlara yük veya yolcu almaları yasaktır. Bu bağlamda, taşıta-eşyaya ait bilgiler ve kayıtlar, taşıt sürücüsünün ve yolcu beraberindeki eşyalar, eşya ve konteyner tarama sistemleri ve gerektiğinde taşıtın fiziki olarak tam/kısmi kontrolleri eşya veya yolcu kontrolü amaçlı yapılmaktadır. Uygunsuzluk tespit edildiği taktirde ise taşıtlar, ambarlar veya eşya bulunan diğer yerler mühürlenir, yükümlüye idare tarafından müeyyideler tatbik edilir[11].

---

7 GK m.2; "Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesini, *Türkiye Cumhuriyeti topraklarını kapsar. Türkiye kara suları, iç suları ve hava sahası gümrük bölgesi"* olarak tanımlamaktadır.

8 T.C. Ticaret Bakanlığı Hudut Kapıları Hakkında ayrıntılı bilgi https://www.ticaret.gov.tr/gumruk-islemleri/gumruk-idareleri/hudut-kapilari (03.03.2022).

9 Abdulkadir Tekin, Ümit Engin Tekin, *4458 Sayılı Kanun'a Göre Gümrük İşlemleri Mevzuat-Teori, Uygulama-Vergilendirme,* Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017, s.24; CanatayHacıköylü, Erol Kutlu, *Gümrük Mevzuatı*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını No: 3254, 2016, s.77-78; *Gümrük İdarelerindeki Temel Süreçlere İlişkin El Kitabı*, 2.b.: T.C. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, 2016, s.3

10 GK m.35.ve gerekçesi, www.corpus.com.tr.

11 GK m.34; GY m.72/A.

2. Özet Beyan ve Eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine Girmesi

GK m.35/A 1' inci fıkrası uyarınca, özet beyan "*Türkiye Gümrük Bölgesinin kara suları veya hava sahasından gümrük bölgesi içinde durmaksızın geçen taşıt araçları ile taşınan eşya hariç olmak üzere, Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşya"* için düzenlenmektedir. Transit taşıtlardaki eşyalar için ise özet beyan aranmamaktadır. Özet beyan, eşyayı taşıma sorumluluğunu üstlenen nakliye firması tarafından veya temsilcisi aracılığıyla gümrüğe sunulan beyandır. Özet beyanın giriş gümrük idaresine verilme amacı, eşyanın nevi, cinsi, içeriğinin kontrolünü sağlamaktır. 11 Eylül 2001 terör olaylarından sonra taşınacak eşyalar daha sıkı önlemlere tabi kılınmıştır. Kamu düzeni, güvenliğinin korunması için belirlenen risk kriterleri ile eşya taşınma durumu ortaya çıkmış ve özet beyan uygulamaları bu süreçten sonra uygulanmaya başlanmıştır[12]. Özet beyan, güvenlik kontrolleri ile uluslararası standartlar ve ticari uygulamalarda risk oluşturacak hususların tespitinin sağlanabilmesi için şekil ve içeriği Gümrük Yönetmeliğinin Ek 10'da yer alan bilgiler doğrultusunda veri işleme tekniği kullanılarak hazırlanır[13]. İstisnai durumlarda özet beyanın başka bir gümrük idaresine verilmesine izin verilmektedir[14].

Özet beyanda yer alan bilgilerin doğruluğu önem arz etmektedir. Gümrük tekniği açısından idareye sunulan ilk beyan niteliği taşıyan özet beyan, beyanı düzenleyen kişiyi de sorumlu kılmaktadır. Sorumluluk ise, idari olabileceği gibi adli de olabilmektedir[15]. Özet beyan, eşyanın muayene edileceğinin kişiye bildirilmesi, yanlışlık tespitinin idare tarafından ortaya çıkartılması ve eşya boşaltılmasından sonra beyan değişikliği mümkün değildir[16]. Öte yandan özet beyanda yer almayan fazla çıkan eşya, ancak taşıma sorumluluğunu üstlenen kişi tarafından GY 67 inci maddesi uyarınca, "beyanın gümrük idaresine bildirilmesine ilişkin sürelerden sonra fark edilmesi" ya da "eşyanın boşaltılmasına izin

---

12 Atilla Şahin, Gümrük Mevzuatı Uygulamaları, http://www.bugumder.org/yuklenenler/1_d_0_icerik_1903_1495798973_3.pdf(06.09.2021); Akçin, *a.g.e.*, s. 365-368.

13 GK 35/A, 35/B maddeler ve gerekçeleri; Ali Dölek, *Kavramlarla Gümrük Mevzuatı*, İstanbul: Umut Kitap, 2017, s.164-165.

14 Gümrük Yönetmeliği m.61 de özet beyan aranmayan haller düzenlenmiştir.

15 Hakan Uçak, "Özet Beyan, Özet Beyan Takibatı ve Gümrük Kanunu'nda Yer Alan Cezai Hüküm", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 2011, Aralık Sayı:96, 2011, s.164.

16 GK m.35/B-6.

verilmesinden önce bildirilmesi" durumlarında izin verilir. Söz konusu durumlar GK 241 uyarınca usulsüzlük cezası da kesilir[17].

Özet beyan işlemleri, sürelere bağlı yapılan işlemlerdir. Özet beyan verilme süreleri, eşyanın taşıma türüne göre farklılık göstermektedir. Deniz yolu taşımacılığında yakın/uzak limanlardan, eşyanın konteyner ve dökme eşya niteliğinde olup olmamasına göre süreler farklı tayin edilmiştir. "Hareket limanında eşyanın gemiye yüklenmesinden en az yirmi dört saat önce; dökme ve ambalaj halindeki eşyalarda ise TGB deki ilk varış limanına gelmeden en az dört saat önce; Karadeniz ya da Akdeniz üzerindeki yabancı ülke limanları ve Avrupa Topluluğu gümrük bölgesinde yer alan limanlar ile TGB' ndeki limanlar arasında ilk varış limanına gelmeden en az iki saat önce" özet beyanın verilmesi gerekir. Havayolu taşımacılığında, "dört saatten az olan kısa mesafeli uçuşlarda en geç uçağın havalandığı ana kadar"; "dört saatten fazla olan uzun mesafeli uçuşlarda, TGB' nde ilk havalimanına inilmesinden en az dört saat önce" özet beyan verilmesi gerekmektedir. Demiryolu taşımacılığında, "özet beyan giriş gümrük idaresine varmadan en az iki saat önce" verilir. Karayolu taşımacılığında ise, "uluslararası sözleşmeler çerçevesinde gerçekleştirilen transit işlem TGB ne getirilen eşya hariç olmak üzere, özet beyan bilgilerini de içeren transit beyanı taşıtın giriş gümrük idaresine varmasından önce" elektronik ortamda giriş gümrük idaresine verilir[18]. Öte yandan özet beyan verilmesinden sonra ithalat veya ihracat işlemlerinin tamamlanması için de kanuni süreler belirlenmiştir. Özet beyanın tescil edildiği tarihini izleyen "iki yüz gün içerisinde" varış bildiriminin gümrük idaresince yapılmamış olması veya eşyanın gümrüğe sunulmamış olması halinde ve "yüz elli gün içerisinde[19]" eşyanın TGB' ni terk etmemesi halinde de özet beyan verilmemiş sayılmaktadır[20].

Son olarak da gümrükçe onaylanmış işlem veya kullanım belirlenmesinde de süreler işlemektedir. Özet beyanın verildiği tarihten itibaren "*Denizyolu ile gelen eşya için, özet beyan verildiği tarihten itibaren kırk beş gün, diğer bir yolla gelen eşya için, özet beyanın verildiği tarihten itibaren yirmi gün, içinde"* tamamlanması gerekmektedir (GK m.46./2). Ayrıca yolcu beraberi getirilen eşyanın gümrük ambarlarında kalma süresi "3 ay", mücbir

[17] GY m.63/9.
[18] GY m.67.
[19] GY m.63/11.
[20] GY m.435/ 6.

sebep olması durumunda üç ay ek süre verilebilir. Süre uzatımı, özet beyan kapsamındaki eşyanın gümrükçe onaylanmış işlem veya kullanıma tabi tutulmasından önce verilebileceği gibi beyannamenin tescilinden sonra da verilebilir. Ancak otuz günü aşan süre uzatım taleplerinin reddinde, GK 46' ıncı maddede belirtilen süreler durur, süre ilgilisine bildirilir. Ancak tekrar süre uzatımı talebinde bulunulması halinde ise kalan sürelerin tekrar durması söz konusu değildir[21].

Her eşyanın ithalat-ihracat işlemleri aynı süreçlere tabi olmamaktadır. Eşyanın adli veya idari takibatında izin yazısı, kontrol belgesi, uygunluk belgesi, gözetim belgesi alınması gerekliliği doğabilmektedir. Söz konusu işlemlerin yapılması esnasında işleyen süreler işlem tarihinin başladığı tarihte durmaktadır. Yani yirmi ve kırk beş günlük süre ilgili izin, belge alınana kadar durmakta işlemin tamamlanması ile kaldığı yerden devam etmektedir[22].

Özet beyan ve beyannamede düzeltme yapılamayacak haller yani başka bir eşyanın beyan sonucunu doğurmaması kaydıyla GK m.63 uyarınca gümrük idaresi özet beyanın düzeltmesine izin verebilir. Beyan sahibine eşyanın muayene edileceğinin bildirilmesinden önce yani eşya kırmızı hatta düştükten sonra ve bilgilerin yanlış olduğunun tespitinde yani gümrük idaresinin bilgilerin yanlış düzenlendiğini tespit etmesi durumunda izin verilmemektedir. Ayrıca GK m. 73 hükümler saklı kalmak kaydıyla eşya tesliminden sonra düzeltme yapılmamaktadır.

3. Eşyanın Gümrüğe Sunulması ve Geçici Depolanması

"Eşyanın gümrüğe sunulması", eşyanın "gümrük idaresine", "gümrükçe uygun görülen herhangi bir yere" ya da "gümrük idaresi denetimine" hazır halde bulunmasıdır. Genel kural, eşyanın gümrüğe sunulması olmakla birlikte, gümrüğe sunulmadan gümrük rejimine tabi tutulacak eşya ve yolcu beraberinde getirilecek eşyalar ise istisnai özellikler taşımaktadır. Eşyayı TGB' ne getiren ya da eşyanın gelişinden taşıma sorumluluğunu üstlenen kişi tarafından gümrüğe sunulması gerekir[23].

---

[21] Gümrük Genel Tebliği (Süre Değişimi) Seri No:2 2.madde; Kutluhan Tanışalı, *Gümrük Müşavirliği ve Görevde Yükselme Sınavlarına Hazırlık Konu Anlatımı Cilt 1*, Ankara: 2020, s.79-80.

[22] GY m.76.

[23] GK m.3/18; GK m.40 ve gerekçesi; GK m.37; Akçin, a.g.e., s.381.

Eşya, idarenin uygun gördüğü geçici depolama, geçici depo sayılan yerlerde, basitleştirilmiş usullerden yararlanan yetkilendirilmiş yükümlü ya da onaylanmış kişilerin ya da izinli gönderici veya alıcıların belirledikleri yerlerde de gümrüğe sunulabilir[24]. Diğer bir ifadeyle, eşya, "gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutuluncaya kadar geçici depolanan eşya" statüsündedir. Eşya, her türlü dış etkenden korumak amacıyla "geçici depolama yerleri-antrepo" larda muhafaza edilebilir. Geçici depolama yerlerinde eşyalar, niteliklerine uygun özel düzenekler ile muhafaza edilir. Zira, parlayıcı, patlayıcı, yanıcı eşyalarda özel düzenek gerektirmesi nedeniyle eşyalara ilişkin gerekli tedbirler alındıktan sonra geçici depolama yerlerine konulmalarına izin verilir[25]. Geçici depolama yerlerinde eşyanın görünüş ve teknik özelliklerinde değişiklik yapılmasına izin verilmemektedir. Sadece muhafazalarını sağlamak üzere "elleçleme"[26]ye tabi tutulmalarına yönetmelikte belirtilen hususlar çerçevesinde izin verilir[27].

Geçici depolama yerlerinden eşya çıkarılması gümrük idaresinin gözetimi altında gerçekleştirilir[28]. Bununla birlikte geçici depolama yerlerinden eşyaların istisnai durumlarda (tahlil işlemleri, bilirkişilere gönderilmesi vb.) çıkarılmaları mümkündür. Eşyanın başka bir antrepoya nakli ise transit rejimi hükümlerine göre gerçekleştirilir[29]. Geçici depolanan eşya öngörülen süreler içinde gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulmadığı tespit edildiği taktirde eşya tasfiye edilir. Şayet eşya, TGB' ne gümrük denetimine tabi tutulmadan veya izinsiz getirilirse de 5607 sayılı Kanun hükümleri uygulanır[30].

4. Eşyanın Boşaltılması

Eşyalar, gümrük idaresinin gözetimi altında ya da idarenin uygun gördüğü yerlere boşaltılır. İdare, gerektiği taktirde eşya ve taşıtın muayenesi amacıyla eşyanın araçtan boşaltılmasını, kapların açılmasını da isteyebilir[31]. Eşyalar boşaltıldıktan "yirmi dört saat

---

[24] Nural, a.g.e., s.164.
[25] GY m. 77, 79, 81
[26] Elleçleme, idarenin izni ve denetimi altında eşyanın görünüş ve teknik özellikleri değiştirilmeden, eşyaya zarar verilmeden kapların tamiri, yenilenmesi, havalandırılması, kalburlanması işlemidir. (GY 90.m)
[27] GK m.49.
[28] GY m.87.
[29] GY m.92.
[30] GK m.50 ve gerekçesi; Tasfiye edilecek eşyaya ilişkin işlemler için GK m.177-180; GK m.54 ve gerekçesi.
[31] GK m.45/1, GK m.45/2.

içinde" boşaltma listesi düzenlenir. Gümrük memuru, taşıt sürücüsü veya temsilcisi ile geçici depolama yeri işletme personeli tarafından imzalanan liste idareye ibraz edilir[32]. Burada önemli olan boşaltma listesi ile özet beyanın aynı kalemlerden ve miktarlardan oluşmasıdır. Boşaltma listesinde yer almayan ancak özet beyanda kayıtlı eşya tespitinde "özet beyan eksiği"; boşaltma listesinde yer alan ancak özet beyanda yer almayan durum da "özet beyan fazlalığı" ortaya çıkmaktadır[33].

B. EŞYANIN GÜMRÜKÇE ONAYLANMIŞ İŞLEM VEYA KULLANIMI

Eşyanın bir *"gümrük rejimine tabi tutulması", "serbest bölgeye girmesi", "Türkiye Gümrük Bölgesi dışına yeniden ihracı", "imhası", "gümrüğe terk edilmesi"* gümrükçe onaylanmış işlem ve kullanımı kavramını ifade etmektedir. Zira eşyanın yeniden ihracı, imhası ve eşyanın terki serbest dolaşımda olmayan eşya için geçerlidir. Bununla birlikte eşyanın imha ve terkinine ilişkin işlemlerin de gümrük mevzuatı ile ilişkisi bulunmamaktadır. Gümrük mevzuatı, gümrük gözetimi altındaki eşyaya ilişkin hükümleri konu almaktadır[34].

Eşyanın gümrük rejimi, TGB ne giren veya çıkan eşyanın hukuki ve iktisadi dayanağını oluşturur. Örneğin eşyanın dahilde işleme rejimini düzenleyen GK 108. maddesi hukuki dayanağını oluştururken aynı zamanda söz konusu hüküm iktisadi ve ekonomik bağlamda da eşya ile ilgili kurallara kaynak oluşturmaktadır. Eşyanın gümrük rejimine tabi olması gümrük idaresine beyan işlemi ile gerçekleşmektedir. Ancak diğer gümrükçe onaylanmış işlem veya kullanımlarda beyan ile birlikte fiziksel bir eylemin varlığı da gerekebilmektedir[35]. Öte yandan GK m.164 uyarınca *"Serbest dolaşımda olmayan eşyanın hazineye hiçbir masraf getirmeyecek şekilde, gümrük idaresinin gözetiminde imhası veya gümrüğe terk edilmesi mümkündür. İmha sonucunda çıkan artık ve atıklar, serbest dolaşımda olmayan eşya için öngörülen bir işlem veya kullanıma tabi tutulur."* hükmü uyarınca, imha, eşyanın ithal veya ihraca uygun olmaması durumudur. Özellikle çabuk bozulan eşyaların mahkeme kararı beklenmeden gümrük idaresinin takdirinde imhasına ise

[32] GK m.45 ve gerekçesi; GY m.74, 75.
[33] GY m.73.
[34] Akçin, a.g.e., s.53.
[35] Gökçelik, *Gümrük ve Dış Ticaret Uygulamaları*, s.120; Gökçelik, *Gümrük Rejimleri*, s.16.

"kolaylaştırılmış imha" denir[36]. Terk ise, gümrükçe onaylanmış işlem ve kullanımlarından biri olarak gümrük mevzuatında yurtdışından gelen gümrüğe sunulan geçici depolanan eşyanın, başka bir işlem veya kullanıma tabi tutulmasının bir şekilde avantajlı olmadığı durumlarda gümrüğe bırakılmasıdır[37].

C.GÜMRÜK BEYAN İŞLEMLERİ

Modern vergi sistemi "beyan esası" üzerine kurulmuştur. Beyan esası, yükümlülerin matrahlarını kanuni usul ve esaslara göre beyanname düzenleyerek idareye bildirmelerine dayanır. İdare ise, beyan edilen matraha dayanarak vergi hesaplama işlemini gerçekleştirmektedir. Ancak beyan ödevinin yerine getirilmediği veya eksik yerine getirildiği durumlar da idare tarafından matrah tespiti gerçekleştirilir. Matrahın idare tarafından tespiti ön işlem niteliğindedir. Dolayısıyla idarenin matrah tespiti için bir kısım, ön incelemelere ihtiyacı olmaktadır. VUK uyarınca tarha hazırlayıcı, ön işlemler "yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama" dan oluşmaktadır[38]. Ancak gümrük vergilerinde kıymet tespiti ve vergi hesaplanma süreci genel vergi hukukundan tamamen ayrılmaktadır. Gümrük vergisi, beyan esasına dayanır. "Gümrük beyanı" deyimi, GK da "*Belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde eşyanın bir gümrük rejimine tabi tutulması talebinde bulunulması"* ifadesi ile yer almaktadır[39]. Gümrük beyannamesi, gerçekleştirilen işlemlerin ayrıntılı bir özeti niteliğinde olup yükümlünün sorumluluğunda düzenlenen resmî belgedir.

Beyannameye ilişkin belgeler beyan süreci başlamadan temin edilir. Dolayısıyla beyan türlerinin neler olduğu ve yükümlünün beyanda bulunurken uyması gereken esas ve usuller tahakkuka hazırlık işlemlerinin ilk adımını oluşturmaktadır. Sonrasında bilgilerin BİLGE sistemine girişi yapıldıktan sonra gümrük idaresinin onay memurları tarafından beyanname ve ekleri karşılaştırılarak incelenir. Gerekli görüldüğü taktirde eşyanın tabi olacağı hat ve muayeneyi yapacak kişi risk kriterine göre belirlendikten sonra kontrol-muayene süreci başlamaktadır. Uygunsuzluk bulunmadığı taktirde beyannameye onay şerhi düşülür. Vergiler ödenir ve eşya kişiye teslim edilir.

---

[36] GY m.98; Dölek, a.g.e., s.117, 137.
[37] Nural, a.g.e., s.13; Dölek, a.g.e., s.213.
[38] Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, Ankara: Turhan Kitabevi, 2014, s.99; Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s.170-191.
[39] GK m. 3./16; Mustafa Şahin, *Gümrük Vergileri*, 1.b.: Gazi Kitapevi, 2019, s.55.

1. Gümrük Beyanı ve Türleri

Beyan, hesaplanacak vergiye esas matrahın ve vergi miktarının ilgili beyan usulü ile bildirildiği ve bu hususun doğruluğunun yükümlü tarafından teyidini ifade eden irade açıklamasıdır[40].Gümrük vergilerinde beyan ise, verginin hesaplanması ve tahakkukunda esas alınan idari işlemdir. Eşyanın cinsi, türü, niteliğine uygun olarak vergi hesaplanır ve beyannamede ödenecek vergi tutarı belirtilir[41]. Beyan işlemi, beyan sahibini doğrudan bağlayan ve hukuki sonuçları olan bir işlemdir[42].

Gerek ithali gerekse de ihracı gerçekleştirilecek eşyanın gümrüğe beyanı "yazılı", "bilgisayar veri işleme yolu", "sözlü", "başka bir tasarruf yolu" olmak üzere dört yöntem ile yapılır[43].

GY Ek 14'te düzenlenen esaslar çerçevesinde yetkili gümrük idaresine yapılan beyan "yazılı beyan" dır. Yazılı beyan "normal usul" ve "basitleştirilmiş usul" olarak yapılır. Normal usul, gümrük idaresine yapılan yazılı beyandır. İfade edildiği üzere, TGB ne giren-çıkan eşya/taşıtların gümrük işlemleri GK hükümlerince yerine getirilir. Beyan edilecek gümrük rejimi hükümlerine ilişkin gerekli belgelerin de beyannameye eklenmesi zorunludur. Ayrıca yetkili makamlar tarafından gönderilen resmi yazılar da beyanname olarak kabul edilir[44].

Globalleşen dünyada ithalatçı ve ihracatçının kısa sürede, usul ve formalitelerin azaltılmış bir şekilde gümrük işlemlerini yönetmesi basitleştirilmiş usul ile mümkün kılınmıştır. Basitleştirilmiş usul yöntemi, "tam beyanlı yaygın basitleştirilmiş usul" ve "eksik beyanlı yaygın basitleştirilmiş usul" olmak üzere iki şekilde uygulanmaktadır. Tam beyanlı yaygınlaştırılmış usul, "*dökme eşya, özel nitelikli yanıcı, parlayıcı, patlayıcı zararlı kimyasal maddeler, geçici depolama yerleri ve antrepoya konulması halinde zayi olabilecek dökme olmayan eşya, özel ekipman ile taşınması mümkün olacak araç ve taşıtlar"* ın gümrük gözetimi ve denetimi altında sahiplerine tesliminden sonra gümrük işlemlerinin tamamlanmasıdır. Bu eşyaların serbest dolaşıma girmeleri durumunda vergiler

---

40 Bünyamin Çiti, "Gümrük Kanunu'nda Beyan ve Hukuki Sonuçları", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 2018 Haziran Sayı:174, s.227.
41 Çiti, a.g.m., s.229.
42 Nural, a.g.e., s.204.
43 Gümrük beyanı, GK m.60 -71; GY m.112- 213 arasında yer alan hükümler ile düzenlenmektedir.
44 GK m. 60./5.

teminata bağlanır. Ancak OKS Belgesi ya da YY sertifikasına sahip olanlar bu yöntemden doğrudan yararlanırlar[45]. Ayrıca kamu kuruluşlarının talebi doğrultusunda "insan ve hayvan sağlığı ile ilgili aşılar, doku-organlar, tüp bebek solüsyonları, acil ihtiyaç duyulan uçak gemi parçaları" gibi eşyalar "eksik beyanlı yaygın basitleştirilmiş usul" işlemlerini gümrük idarelerine yazılı başvuru yaparak gerçekleştirirler. Beyanname yerine ticari belge veya idari belge gerektiren durumlarda ise bazı özelliği olan eşyalarda beyanname açılmadan belge ile beyan işlemi gerçekleştirilir. Bu beyan işlemlerinde eşyanın özelliğinin önem arz ettiğinin altı çizilmelidir. Son olarak kayıt yoluyla da beyan işlemi de gümrük idaresine eşya sunulmadan doğrudan firma sahasına getirilmesi ile sürecin tamamlanmasıdır[46]. Özetle beyan sahibi kişilerin güvenilirliği ve beyan edilecek eşyanın niteliği gibi kriterleri taşıyan YYS ya da OKS belgesine sahip gerçek ve tüzel kişiler basitleştirilmiş usulle beyan uygulamasından yararlanmaktadır. Ayrıca gümrük yönetmeliğinde geçen bazı eşyaların serbest dolaşıma sokan ve bazı malları ihraç eden firmalar, bu statülere sahip olmasalar dahi bu usulle beyandan yararlanabilmektedirler [47].

Sözlü beyan, "ticari nitelikte olmayan eşyalar" ile "bazı vergiden muaf veya istisna kılınmış ticari eşyalar" için GY 172 inci maddesinde yer alan talimatlar doğrultusunda doldurulacak sözlü beyan formu ile yapılan beyandır. Beyanı yapılan eşyaya dair tereddüt içeren durumlar oluşması durumunda ise gümrük idaresinin yazılı beyan isteme hakkı saklı bulunmaktadır[48].

İhracat vergisine tabi olmayan ve ticari nitelikte olmayan yolcu beraberi eşya "ihracat rejimi" ile, ithalat vergilerinden tam muafiyet suretiyle yolcular tarafından ithal edilen kişisel ve sportif amaçlı eşyalar "geçici ithalat rejimi" kapsamında başka bir tasarruf yolu ile beyan edilir. Yolcu salonlarından geçen veya eşya geçiren kişiler yeşil hat veya kırmızı

---

45 GK m.10 ve 71; GYm 140-168, 229-238, 345, 365, 368, 400 maddeleri ve ilgili tebliğler, Nevzat Bozkurt, "Gümrük Mevzuatında Basitleştirilmiş Usul Uygulamaları ve Firmalara Sağladığı Avantajlar", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 2008 Mayıs S.53, s.197; Fatih Uzun, "Gümrük İşlemlerinde Uygulanan Basitleştirilmiş Usuller ve Yükümlülüklere Sağladığı Faydalar", *Gümrük Ticaret Dergisi*: 2016, s.64.

46 16 Seri No'lu Gümrük Genel Tebliği (Gümrük İşlemleri) 9., 10., 11.maddesi; Basitleştirilmiş Usul Gümrük Genel Tebliğinde 2.m, GK 71.m, Tanışalı, *Gümrük Müşavirliği ve Görevde Yükselme Sınavlarına Hazırlık Konu Anlatım Cilt 1*, s.125.

47 Nural, a.g.e., s.244-246; GY 140.m; Dölek, a.g.e., s.25.

48 GY m.173; Sözlü beyan formu şekli ve ihtiva edeceği bilgiler GY Ek 22 de yer alan maktu bir formdur.

hatta yönelerek eşya geçirmeleri tasarruf yolu ile beyana örnektir. GY m.178 de beyan şeklinin ayrıntıları düzenlenmiştir[49].

Bilgisayar veri işleme yoluyla beyan ise, kullanıcı kodu ve şifreler ile elektronik ortamda veri girişi yapılarak gerçekleştirilen beyan işlemidir. Yazılı beyan esasında da veri işleme tekniği kullanılmaktadır. Sistemde kayıtlı beyanname, idare tarafından tüm işlemlere tabi tutulur. Elektronik ortamda belgelerin verilmesi, izlenmesi takibi de yapılır. Ancak, istisnai haller Müsteşarlıkça belirlenmektedir[50].

2. Beyan Tescili

Tescil, yükümlünün gümrük idaresine sunduğu beyannamenin idare tarafından kayıt altına alınması işlemi olup aynı zamanda gümrük vergisinde yükümlülüğün doğmasına ve gümrük rejimlerine ilişkin hükümlerin uygulanmasında bağlayıcılığı olan işlemdir. Beyannameye dayanak oluşturan belgeler temin edilerek hazırladıktan sonra elektronik ortamda BİLGE sistemi üzerinden işlenerek gümrüğe gönderilmesi işlemine "tescil" denir[51]. İşlem, bilgilerin "yerel alan ağı veya geniş alan ağı" üzerinden sisteme girilmesi, tescil tarihi ve sayı verilmesi, belgeye mühür vurulması gibi bir dizi işlemin tescil defterine yazılması ile tamamlanmaktadır[52].Teknolojik gelişmeler ile gümrük beyannameleri, gümrük idarelerinde bilgisayar terminallerinden veri girişi, "EDI" elektronik veri değişim sistemi ile tescil edilmektedir[53].

GK 61/2.fıkra uyarınca, "*Aksine hüküm bulunmadıkça, eşyanın beyan edildiği gümrük rejimine ilişkin tüm hükümlerin uygulanmasında esas alınacak tarih, beyannamenin (...) tescil edildiği tarihtir*". Hükmü ise tescil işleminin önemini vurgulamaktadır. Tescil tarihi hem gümrük yükümlülüğünün doğmasında hem de eşyaya ilişkin vergi, cezaların ödenmesinde önemlidir[54]. Öte yandan usulüne uygun tescil edilen ve gümrük idaresine

---

49 GY m.175 (01.04.2020 değişikliğiyle); GY m.176, 177, 178.Beyan türleri hakkında; Kutlu, *Gümrükleme*, s.74-75; Nural, a.g.e., s.205; Binnur Çelik, *Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku*, Ankara: İmaj Yayıncılık, 1999, s.64; Dölek, a.g.e., s.27; Şentürk Çıldır ve Oğuz Korkmaz, *Kaçakçılık Suçları*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2020, s.74.

50 GY Ek 14.; 18.06.2009 tarihli 5911 sayılı Kanun m.9ve gerekçesi; Nural, a.g.e., s.204.

51 Çelik, *Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku,* s.69.

52 Tekin, Tekin, a.g.e., s.26-27; GK m. 61 ve gerekçesi;

53 Mustafa Gümüş, "İthalatta KDV Matrahı Bakımından Beyanname Tescil Tarihinin Önemi", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 2009 Mayıs S.65, s.208.

54 Ali Nural, *4458 Sayılı Gümrük Kanunu Açıklamalı*, Yeni Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneği İktisadi İşletmesi, Yayın No:2 (33), Ankara, 2015, s.213.

sunulan beyanname, ilgili eşyanın vergileri ve para cezalarında taahhüt niteliği taşımaktadır[55].

Tescil işleminin tamamlanmasından sonra işlemin iptaline ve düzeltilmesine ilişkim işlemler kanunda düzenlenen hükümler doğrultusunda gerçekleştirilir. Eğer rejimin hatalı şekilde sehven yanlış düzenlenmesi hali ve özel nedenlerden dolayı artık rejimin uygulanamayacağını ilişkin durumlar (örneğin siparişi iptali; vatandaşın mali durumunun olmaması sebebiyle beyan işlemlerinin gerçekleşememesinde idareye kanıtlayıcı belgeler sunularak) söz konusu ise beyanname iptaline izin verilir. Ancak eşyaya ilişkin muayene kararı yani kırmızı hata ilişkin süreç başladıysa hat işlemi tamamlanmadan beyanname düzeltme ve iptali mümkün değildir. Yine eşya kullanılamaz hale gelmişse talep edilmesi durumunda imhasına ve gümrük bölgesi dışına çıkmasına izin verilir. Zira, beyanname tescilinden sonra böyle bir durumun oluşmasında ithalat vergilerinden indirim yapılması mümkün değildir[56].

Öte yandan, beyannamede imzası bulunan kişiler, beyannamedeki bilgi ve belgelerin doğruluğundan sorumludur. Bununla birlikte doğrudan temsilde sorumluluk, adına hareket edenlere aittir. Beyanın bağlayıcı niteliğinden dolayı eşyanın başkalarına devri söz konusu olsa da beyan sahibinin sorumluluğu devam etmektedir[57]. Ancak tescilden önce hata tespit edilerek düzeltilirse tescil işlemi gerçekleştirilir. Aksi taktirde tescilden sonra beyannamelerin düzeltilmesi söz konusu değildir [58].

Gümrük beyan tescil işlemi gümrük vergilendirme sürecinin, "tahakkuk" aşamasına da karşılık gelebilir. "Tahakkuk", "tebliğ", "tahsil" olmak üzere gümrük vergilendirme süreci üç adımda gerçekleştirilmektedir[59]. Gümrük vergileri VUK dan vergilendirme süreci olarak farklılık taşımaktadır. VUK'nunda beyanın oluşturulmasına idarenin katkısı sadece

---

55 Şentürk Çıldır, Oğuz Korkmaz, *Kaçakçılık Suçları*: Yetkin Yayıncılık, 2020, s.77.

56 GK m.64; GY m.121.

57 GY m.113.

58 GK m.60 ve gerekçesi; GK m.63; Cimilli, a.g.e., s.104; Çelik, *Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku*, s.68.

59 Özdoğan, "Gümrük İdarelerince Gümrük ve Dış Ticaret İşlemlerinde Tahsil Edilen Gümrük Vergisi, Diğer Eş Etkili Vergiler ve Mali Yükler", s.244; Tarh ile ilgili bir hükmün kanunda yer almamış olmasına rağmen beyannamenin muayene memuruna gelmesi, kıymetin kontrolü ve vergi oranının uygulanarak muayene aşamasının tamamlanması yani vergi alacağının miktar olarak tespiti "tarh" işlemine konu olabilir. Gümrük mevzuatında "tarh" adımı düzenlenmemiş olduğu için bu kavram yerini tahakkuka bırakmıştır. Dolayısıyla Özdoğan çalışmasında yer alan "tarh" kavramı açıklamalarına katılmamaktayız.

bilgileri sisteme girmekle gerçekleşmekteyken Gümrük Kanunu'nda beyana idarenin iradesi doğrudan eklenmektedir. Çünkü gümrük vergilerinde idare iradesini onay vererek veya vermeyerek ortaya koymaktadır. Onay işlemi, tescili gerçekleştirilen beyannamenin ve eklerinin karşılaştırılarak incelenmesi ve karşılaştırma sonucunda uygunsuzluk bulunmadığı taktirde sistem üzerinden tamamlanmaktadır. Ancak uygunsuzluk bulunduğu taktirde idarenin beyan iptali veya değiştirme yetkisi saklı kalmaktadır[60].

D. KONTROL VE MUAYENE İŞLEMLERİ

Eşyanın giriş, çıkış, transit geçişlerine gümrük idaresi tarafından tabi tutulduğu işlemlere "kontrol işlemi" denir. Gümrük kontrolleri, ani ve rastgele zaman kriterlerinin yanı sıra risk"[61] unsuru temelinde gerçekleştirilir. Risk derecesi ulusal/uluslararası kriterler çerçevesinde bilgisayarlı veri işleme teknikleri kullanılarak belirlenir. Diğer bir ifadeyle kontrol ve muayeneye tabi tutulacak eşyalar bilgisayar sistemi üzerinden "risk" kriterine göre belirlenir ve kontrol-muayene işlemleri "*kırmızı, sarı, mavi, yeşil"* olmak üzere dört hat üzerinden gerçekleştirilir. Yapılan beyana bağlı kalınarak beyanname ve ekli belgeler incelenmeden veya eşya muayene edilmeden de gümrük işlemleri tamamlanabilir. Önemli olan hangi beyanın hangi yöntemle gerçekleştirileceğinin belirlenmesidir. Risk analizi ile gümrük beyanı BİLGE sistem üzerinden hat sistemi ile kontrol edilir. Hatlar aynı zamanda beyanın güvenilirlik derecesini de tayin etmektedir. "Kırmızı hat", "*eşyanın fiziki muayenesi ve belge kontrolünün*"; "sarı hat", "*sadece belge kontrolünün*" yapıldığı hattır. Mavi hat, OKS ne sahip kişilerin ve sadece ihracata ilişkin işlemlerin tamamlanmadan önce belge kontrolünün veya muayeneye tabi tutulmadığı hat iken yeşil hat ise, eşyanın belge kontrolüne ve fiziki muayeneye tabi tutulmadığı hattır[62].

---

60 Çiti, a.g.m. s.230.

61 Risk deyimi, gümrük işlemleri ve gümrük mevzuatının önemli bir kavramıdır. GK 3.maddesi uyarınca, "*Türkiye Gümrük Bölgesi ve diğer ülkeler arasında taşınan eşyanın giriş, çıkış, transit, nakil ve nihai kullanımına ve serbest dolaşımda bulunmayan eşyaya ilişkin olarak, ulusal ya da uluslararası düzeyde alınmış önlemlerin doğru bir şekilde uygulanmasını engelleyen, ülkenin mali çıkarlarını tehlikeye düşüren, güvenlik ve emniyetine, kamu güvenliği ve kamu sağlığına, çevreye veya tüketicilere yönelik tehdit oluşturan, bir olayın ortaya çıkma ihtimali*" risk olarak ifade edilebilir.

62 Çelik, *Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku*, s.70; GY m.180; Barış Bahçeci, "Türkiye'de Kamu Alacaklarının Müteselsil Sorumluluk Yoluyla Tahsili Eğilimi ve Gümrük Kanunu Uygulaması", *AUHFD*, 60 (3), 2011: s.434; Akçin, *Tüm Yönleriyle Gümrük İşlemleri*, s.443-444.

Kontrol işlemleri, "belge kontrolü" ve "eşya muayenesi" olmak üzere iki şekilde yapılmaktadır. Belge kontrolü, beyannamedeki bilgi ve eklerin incelenmesi sürecini ifade etmektedir. Beyannamedeki bilgilerin doğruluğunu takiben sisteme "*uygundur."* şerhi düşülerek beyana onay verilmektedir[63]. (Tescil işlemi) Örneğin sarı hatta, eşyaya ilişkin beyannamedeki belge, bilgi ve eklerin kontrolü yapılmaktadır. Ancak eğer eşya kırmızı hatta ise, belge kontrolü ve eşya muayenesi yapılır. Belge kontrolünün yanı sıra muayene işlemi ise, gümrük idareleri tarafından eşya konulmasına izin verilen yerlerde veya antrepolarda gümrük vergilerinin tahakkuku, vergi muafiyet-istisnalarının uygunluğunu ortaya koymak amacıyla üç şekilde yapılmaktadır[64]. Eşyaların tüm kaplarının açılarak kontrolü "tam muayene" eşyanın tamamı açılmadan bir kısmının açılarak fiziken kontrolünün yapılması ise "kısmi muayene" ile mümkündür[65].

Kontrol-muayene işlemlerini GK 3'üncü maddenin 12 inci ve 13' üncü fıkralarında tanımlanan "gümrük gözetimi" ve "gümrük kontrolü" kavramlarıyla ele almak konu bütünlüğü açısından önem taşımaktadır. Gümrük gözetimi, gümrük idaresinin herhangi bir işlem yapmaması, mevzuat uyarınca belirlenen kurallar uyarınca eşyaların ülkeye girişinin uygunluğunun tespiti işlemlerdir. Bazı eşyaların ithalatında yerli üreticilere zarar verecek miktarlarda veya şartlarda taşınıp taşınmadığı, koruma veya yükümlülüklerin uygulanıp uygulanmayacağını belirlemektedir. Örneğin Kapıkuleden giren aracın varış noktasına ulaşıp ulaşmamasında durum sadece kurallara uygunluk bakımından yorumlanır. Gümrük kontrolü ise, gümrük idaresinin mevzuat uyarınca sözü geçen işlem ve uygulamalara fiziki müdahalesidir[66]. Kontrol işlemi; "varış öncesi kontrol", "gümrük idaresinde kontrol" ve "sonradan kontrol" olmak üzere üç aşamada gerçekleştirilmektedir. Varış öncesi kontrol, gümrük idaresinin işlemlerini kolaylaştıran ön karar niteliğinde uygulamadır. Beyan öncesi eşya muayenesinin kontrolü, yani küşat hakkı uygulaması, ithal eşyanın miktarı, kıymeti, evrakların kontrolünde şüphe uyandıran emarelerin tespitini ve yurtdışı firmanın güvenilirliği konusunda tereddüde düşülmesinin önüne geçilmesi amacıyla gümrük beyanını mevzuata uygun ve doğru şekilde gerçekleştirebilmesini sağlayan işlemdir.

---

63 GK m.73. gerekçesi; GY m.183.
64 Cimilli, a.g.e.s.112; GY m.187.
65 Kutlu, *Gümrükleme*, s.80; Dölek, a.g.e., s.133; Akçin, a.g.e., s.445.
66 Mehmet Özkoç, "Gümrük ve Gözetim Uygulaması", *Gümrük Ticaret Dergisi*, S..278, 2016, s.88-90; Gök, a.g.e., s.150-151; Gümrük gözetimi ve gümrük kontrolü deyimleri için GK m.3./12-13.

Gümrükte kontrol, belge kontrolünün yanı sıra eşyanın kendisinin muayenesidir[67]. Fiziki kontrol ve belge kontrollerinin aksine, beyan edilen kıymeti destekleyen belge, kayıt, banka kayıtları gibi bilgiye geniş kapsamlı erişim imkânı sağlayan ve gerektiğinde ithalatçıya doğrudan erişim imkânı sağlayan sonradan kontrol yöntemi ise daha etkin ve kapsamlı kontroldür[68].

27.10.2008 tarihinde çıkarılan "*Sonradan Kontrol ve Riskli İşlemlerin Kontrolü Yönetmeliği*" uyarınca da denetim mekanizmasının işleyişine yeni boyut kazandırılmıştır. Uygulama ile, eşyaların ithali gerçekleştirildikten sonra firmalara ait yerlerde de düzenli ve sistematik şekilde kontrollerin yapılmasının önü açılmıştır[69]. Sonradan kontrol, konu veya dönem sınırlaması yapılarak bir plan çerçevesinde gümrük mevzuatı ve diğer ilgili mevzuatlarda düzenlenen yükümlülüklere uygunluğun tespiti amacıyla "risk" kriterine göre Ticaret Bakanlığı'nın müfettişleri tarafından yapılmaktadır[70]. Eşya tesliminden sonra beyanname üzerinde değişiklik yapılması mümkün değildir. Öte yandan eşya tesliminden sonra gümrük rejimlerine ilişkin yanlışlık veya eksikliklerin gümrük idareleri tarafından tespiti veya beyan sahibinin değişiklik talebi üzerine cezai hükümler saklı tutulur[71].

Gümrük idaresine yapılan beyanların firma yetkililerince eksik, hatalı bildirimi, istisnai beyan uygulamasının yeterince uygulanmaması, röyalti ödemelerinin ithal edilen eşyanın niteliklerini taşımadığı, idareye yapılan beyanlarda kanunun ekonomik ruhunun ortaya konulamaması, fatura ve diğer belgelerde tercüme kaynaklı sorunlar, satış hasılatlarının-cirolarının beyannameye tam yansıtılmaması gibi sorunların ortaya çıkartılmasında sonradan kontrol ve denetimlerin rolü büyüktür.

---

67 Ali Cevat Akın, "Gümrük İşlemlerinde Beyan Öncesi Eşyanın Muayene Edilmesini Gerektiren Nedenler ve Bu Hakkın Kullanılmasının Sağlayacağı Faydalar", *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, Cilt 4, Sayı 10, 2017, s.92.

68 Erkan Ertürk, "Gümrük Kıymetinin Kontrolü", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi,* Nisan S.124, 2014, s.259.

69 Erhan Gümüş, "Gümrük İncelemelerinde Sonradan Kontrol Yöntemi", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Aralık S.96, 2011, s.170, 174

70 Sonradan Kontrol ve Riskli İşlemlerin Kontrolü Yönetmeliği (RG 27.10.2008) m.4./g bendi, m.7, 8.

71 GK m.7/3 ve gerekçesi; Sonradan Kontrol ve Riskli İşlemlerin Kontrolü Yönetmeliği 3.madde; GY m.194.

E. ÖDEME VE EŞYANIN TESLİMİ

Gümrüğe sunulan eşya ile ilgili işlemlerin en son adımı, gümrük vergilerinin eksiksiz ödenerek eşya tesliminin yapılması oluşturmaktadır. Eşya teslimine ilişkin hükümler GK 69 uncu maddesi ve GY 130 uncu maddesinde ayrıntılı açıklanmıştır.

Gümrük rejimine tabi eşya, ilgili rejimin öngördüğü tarife önlemleri ve tarife dışı önlemlere ilişkin yükümlülükler yerine getirilmeden gümrük idaresi tarafından beyan sahibine teslim edilemez. Beyana konu eşyanın yasaklayıcı bir hükme tabi olmaması gerekmektedir. İthali yasak eşyanın ithaline izin verilmemektedir. Aynı şekilde kısıtlayıcı bir hükme tabi olan eşyanın da mevzuat hükmü gereklerinin yerine getirilmesi halinde tescilden sonra muayene ve kontrolü yapılır. Herhangi bir yasaklama veya kısıtlamaya tabi olmayan eşyalar ise, gümrük beyannamesinin tescilini takiben Bakanlıkça belirlenen risk kriterlerine göre gümrük sisteminde elektronik olarak belirlenecek muayene hat kriterlerine göre muayene edilir. Risk kriterlerine göre eşya kontrole tabi tutulur. Eşyanın ne şekilde ve hangi kriterlere göre muayene edileceği GY' nin 182.; belge kontrolüne ilişkin hükümler GY 183.; muayene edilmeyecek eşya 185.; zorunlu hallerde beyan edilen eşyanın gümrük laboratuvarında tahlile tabi tutulacağı durumlar 195 ve 196 ıncı maddelerinde düzenlenmiştir. Özetle beyan edilen eşyanın vergileri ödenmeden, muafiyete tabi ise muafiyet işlemleri tamamlanmadan, teminata tabi ise teminat verilmeden ve işlemleri sonuçlanmadan eşyanın teslimi yapılması mümkün değildir.

III. GÜMRÜK VERGİLENDİRME SÜRECİ

Gümrük vergi işlemlerinin gerçekleştirilirken izlenmesi gereken adımlara gümrük vergilendirme süreci denir. Birbirini takip eden işlemler dizininden oluşan vergilendirme süreci, ithalat ve ihracat işlemlerinde vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile başlayıp gümrük idaresine borcun ödenmesi ile sona ermektedir[72].

[72] Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s.183-184.

A. GÜMRÜK VERGİLENDİRME KAVRAMLARI

Gümrük vergilendirme sürecine ilişkin adımlar açıklanmadan önce gümrük yükümlülüğünün tanımı, doğması, yükümlülüğü sona erdiren haller, gümrük vergilendirme unsurları (tarife, kıymet, menşe), muafiyet-istisna, diğer durumlar başlıkları ayrı ayrı incelenecektir. Ardından gümrük vergilendirme süreci açıklanacaktır.

1. Gümrük Yükümlülüğü

a. Tanımı

TDK yükümlülük kavramını "*yapılması zorunlu olan iş, bir işi yapma zorunluluğu, mükellefiyet, mecburiyet*" olarak tanımlanmaktadır. Kanunlar uyarınca maddi anlamda, vergi borcunu ödeme; şekli anlamda ise, maddi olmayan ödevlerinin yerine getirilme mecburiyeti ise "vergi yükümlülüğü" olarak tanımlanır[73].

Gümrük yükümlülüğü deyimi, GK m.3/8-b' de, "*yükümlünün gümrük vergilerini ödemesi zorunluluğu*" olarak tanımlanmaktadır. İlgili madde uyarınca gümrük yükümlülüğünü "maddi yükümlülük" şeklinde ele almak mümkündür. Kavram, "gümrük yükümlülüğünün doğması" ve "gümrük yükümlülüğünün başlaması" olarak iki başlıkla da izah edilebilir. Gümrük yükümlülüğünün doğması, vergiyi ortaya çıkartan olaydır. Bu kimi zaman beyannamenin tescili ile olurken kimi zaman da mevzuata aykırı eylemlerin ortaya çıkması gibi durumlarda ortaya çıkmaktadır. Gümrük yükümlülüğünün başlaması ise, vergi hesaplanmasında esas alınacak tarihi ifade eder. (Tescil tarihi) Bu husus rejimden rejime değişiklik gösterir. Örneğin DİR de vergiler teminata bağlanır. Ödeme yapılmadığı için gümrük yükümlülüğü başlamaz. Üzerinden beyanname de yer alan süre geçtikten sonra eşya idareye gelir ve SDG beyannamesinin verilip beyan tescili ile vergi ortaya çıkmaktadır. Özetle de vergi varsa yükümlülük doğmaktadır.

Gümrük Kanunu'nda gümrük yükümlülüğünün yanı sıra "yükümlü" deyiminin de tanımı yer almaktadır. GK m.3/11 de, "*gümrük yükümlülüğünü yerine getirmekle sorumlu bütün kişiler"* olarak tanımlanmaktadır. Zira, tanım uyarınca "yükümlü" nün gümrük idaresi ile muhatap olan tüm işlem ve ödevleri yerine getiren kişiler olduğu anlaşılmaktadır. Hem maddi hem de maddi olmayan yükümlülükler, yükümlü nezdinde gerçekleştirilir. Bir diğer

[73] Edizdoğan, Çetinkaya, Gümüş, a.g.e., s.15.

ifadeyle, yapılan işlemlerin sonuçlarında vergi ödeme sorumluluğu doğmasa da yükümlülüğün ne zaman doğduğu ve başladığının tespiti zamanaşımı, saklama süreleri gibi konuların tespitinde önem taşımaktadır. Dolayısıyla gümrük işlem ve uygulamalarında "yükümlülük" kavramı aynı zamanda sorumluluk kavramını ve gümrük yükümlülüğü kavramını kapsamına alan geniş bir kavram olduğu görülmektedir.

Gümrük işlemleri kişilerin kendisi tarafından gerçekleştirilebileceği gibi temsilcisi tarafından da gerçekleştirilebilir. Gümrük Kanunu'nda gümrük işlemlerinin gerçekleştirilmesinde "……*bütün kişilerin temsilci"* tayin edilebileceği hükmü yer almaktadır. Madde devamında "*Temsil, doğrudan veya dolaylı olabilir. Temsilci, doğrudan temsil durumunda başkasının adına ve hesabına hareket eder. Dolaylı temsil durumunda ise kendi adına, ancak başkasının hesabına hareket eder*." Hükmü ile de temsilci türleri ve sorumlulukları düzenlenmiştir. Bu bağlamda gümrük vergisinde doğrudan ve dolaylı temsil olmak üzere yani atanan temsilciler aracılığıyla da gümrük işlemlerinin yerine getirilmesi mümkündür. Doğrudan temsil, eşyaların sahipleri ile onlar adına hareket edenleri tanımlarken hak ve borçların doğrudan yükümlü nezdinde doğacağını ifade etmektedir. Dolaylı temsil ise, kendi adına ancak bir başkası hesabına hareket eden kişilerdir[74].

Gümrük mevzuatı teknik bakımından diğer vergi kanunlarından farklıdır. Özellikle sürekli güncellenmesi ve mevzuatın geniş olması bilhassa temsilcilerin mevzuat bilgisine hâkim olmalarını gerektirmektedir. Gümrük işlemlerinin süratli şekilde gerçekleştirilmesi ve tarafların ilave masraflar ile karşılaşmamaları için mevzuat bilgisine hakimiyet birincil derecede önemlidir. Gümrük müşavir yardımcıları ise, iş takibi ve fatura düzenleme yetkileri bulunmamakla birlikte sadece gümrük müşavirleri adına iş takibini yapabilirler[75].

Gümrük işlemleri ve vergisel işlemler beyan sahibinin kendisi tarafından gerçekleştirilmesi durumunda "doğrudan temsil" ile sorumluluk kişi açısından bağlayıcı olmaktadır. Ancak bir kimsenin başkası adına hukuki işlemi gerçekleştirmesi de mümkündür. Hukukta "temsil" ilişkisi olarak tanımlanan bu durum, "temsil yetkisi" ile mümkün olmaktadır. İrade beyanıyla ortaya çıkan bu ilişki, tek taraflı olabileceği gibi gümrük müşavirlerinin

---

[74] Çıldır ve Korkmaz, a.g.e.; Saygılıoğlu, Gerçek, a.g.e., s.141; Abdullah Ok, *Türk Hukukunda Gümrük Vergileri ve Cezaları*, (Doktora Tezi), Konya: Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016, s.116.

[75] Saygılıoğlu, Akçin, a.g.e., s.459.

mesleki faaliyetlerini gerçekleştirmesinde olduğu gibi iki taraflı ilişki ile de ortaya çıkabilir[76]. Bu bağlamda da gümrük idaresine, ithalatçı şirketin vekili sıfatıyla beyan veren "gümrük müşavirleri" GK m.181/2 hükmü uyarınca "dolaylı temsil" yetkisine sahiptirler. Dolaylı temsilci beyan edilen bilgilerin yanlış olduğunu bilmediği veya mesleği icabı ve mutat olarak bilmesinin de gerekmediği durumlarda ancak sorumluluktan kurtulur[77]. Diğer taraftan GK m.192 uyarınca "*Aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden birden çok yükümlünün sorumlu olduğu hallerde, bunlar söz konusu vergilerin ödenmesinden müştereken ve müteselsilen sorumludurlar.*" Hükmü uyarınca dolaylı temsilcilerin hukuki sorumlulukları hüküm altına alınmıştır. Vergilerin ödenmesinde sorumluların hepsi ya da sadece birinin vergileri ödemesi ile diğer sorumluların borçlarından kurtulması "müteselsil sorumluluk"; vergilerin ödenmesinde birden fazla kişinin sorumluluğu ise "müştereken sorumluluk" olarak açıklanabilir[78].

Ayrıca gümrük müşavirliğinin özel hukuk tüzel kişiliği oluşturularak yürütülmesi hali, GK m.229/2 uyarınca "gümrük müşavirliğinin ve ortaklarının birden fazla tüzel kişiliğe ortak olmamak şartıyla ve kişisel sorumlulukları saklı kalmak kaydıyla gümrük beyannamesi veya beyanname kabul edilen diğer belgeler üzerine imza atmış olanların vergi kaybına neden olan durumu bildiği veya bilmesi gerektiği hallerde, bunların gümrük idaresine bağlı bulundukları tüzel kişilikle birlikte müteselsilen sorumlu olacakları" hüküm altına alınmıştır[79].

Ayrıca *"rejim hak sahibi", "asıl sorumlu", "izin hak sahibi"* gibi kişilerin de gümrük mevzuatı uyarınca görev ve sorumlulukları bulunmaktadır. Bununla birlikte 4458 sayılı Kanuna 5911 sayılı Kanun ile eklenen Avrupa Birliği mevzuatı uyarınca mevzuatımıza dahil edilen "yetkilendirilmiş yükümlü" statüsü de yükümlülük konusuna ilişkin kişilere dahil edilebilir. Zira, GK m.5/A statünün amacı, usul ve esasları belirtilmiş ancak detayları geniş kapsamlı olarak ilgili yönetmeliklerle düzenlenmiştir. Genel bağlamda yetkilendirilmiş yükümlü, idareye karşı sorumlulukları olan, gümrük yükümlülüklerini

[76] Merve Nur Baş, "Gümrük Müşavirlerinin Mesleki Faaliyetleri Kapsamında Dolaylı Temsil Yetkileri ve Hukuki Sorumlulukları", *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, 6(1), 2016, s.199-200.
[77] Bahçeci, a.g.m., s.431; Baş, a.g.m., s.201.
[78] Yağan, a.g.e., s.186.
[79] Nural, a.g.e., s.586.

yerine getiren, emniyet ve güvenlikle ilgili standartlara sahip bulunan, mevzuatın öngördüğü basitleştirilmiş uygulamalardan yararlanan kişiler/firmalardır[80].

b. Yükümlülüğün Doğması

Gümrük Kanunu'nun dokuzuncu kısmının 181. ila 194.maddeleri "*gümrük yükümlülüğünün doğması"* başlığı ile düzenlenmiştir. Gümrük yükümlülüğü, ithalat[81] ve ihracat[82] işlemlerinde "beyan işlemleri" ve "kanuna aykırı işlemler" olmak üzere iki başlıkta doğmaktadır.

Genel bağlamda bir eşyanın ithale konu olması ve yükümlüsünün olması verginin ortaya çıkması için yeterli değildir. Ayrıca yükümlülüğün ne şekilde doğacağının da belirlenmesi gerekir. Zira, GK m74'e göre eşyaya, "*ticaret politikası önlemlerinin uygulanması, eşyanın ithali için öngörülen diğer işlemlerin tamamlanması ve kanunen ödenmesi gereken vergilerin tahsili"* ile eşya serbest dolaşıma girmektedir. Eğer eşya, TGB' ne girmemiş ve rejim beyanında bulunulmamış ise yükümlülük doğmamaktadır. Öte yandan, yükümlülüğün doğması, ithal edilecek eşyanın niteliğine, mevzuata aykırı olarak ülkeye girmesine, serbest bölgede mevzuat hükümlerine aykırı kullanımlar gibi farklı durumlar ile de ortaya çıkmaktadır[83]. Eşya, ülkeye belirlenmiş gümrük yolu güzergahı ile gümrük kapılarından girişi yapılır, gümrük sahalarında geçici depolarda ya da antrepoda kalır ve gümrük işlemleri tamamlandıktan yani vergi ve diğer ödemeler gerçekleştirildikten sonra serbest dolaşıma girmektedir. Nitekim eğer eşya gümrük kapıların veya mevzuat uyarınca belirtilen işlemler yapılmadan kanuna aykırı şekilde girişi veya çıkışı söz konusu olur ise gümrük yükümlülüğü doğmaktadır[84].

---

[80] Nural, a.g.e., s.13, 19; GK m.5/A gerekçesi.
Rejimhaksahibi, GK m.3/20-a uyarınca "k*endi adına ve hesabına gümrük beyanını yapan veya hesabına gümrük beyanı yapılan kişi veya bu kişilere ait bir gümrük rejimi ile ilgili hakların ve yükümlülüklerin devredildiği kişi*"; Asıl sorumlu GK m.3/20-b uyarınca "*transit rejiminde rejim hak sahibini*"; GK m.21 ise izin hak sahibini, "*kendisine bir izin verilen kişi*" dir.

[81] İthalatgümrük yükümlülüğü GK m.181, 182, 183, 184, 185 debahsi geçen eylemler neticesinde doğmaktadır.

[82] İhracat gümrük yükümlülüğü GK m.188, 189, 190 de bahsi geçen eylemler neticesinde doğmaktadır.

[83] Tayfun Ercan, *Gümrük Hukuku*, Bursa: Ekin Yayınevi, 2019, s.19; Saygılıoğlu, Gerçek, a.g.e., s.143; Canatay Hacıköylü, Erol Kutlu, *Gümrük Mevzuatı* (Ed. İlyas Şıklar), 1.b., Eskişehir.: Anadolu Üniversitesi Yayını No: 3254, 2016; s.32; Kutlu, *Gümrükleme*, s.23; Ahmet Atasorkun, Gökhan Yurdakul, *Gümrük Kıymeti Teori ve Uygulama*, Ankara: Pulat Basımevi, 2015, s.47.

[84] Akçin, a.g.e., s.185.

Kanunlarca yasaklanmış olan konunun gümrük yükümlülüğünü ve sorumluluğunu etkileyip etkilemeyeceği ise gümrük yükümlülüğün doğup doğmayacağının tespiti açısından önemli bir sorundur. GK m.191 "……*Ancak, sahte paralar ile tıbbi ve bilimsel amaçlı kullanımları nedeniyle yetkili idareler tarafından denetlenen ekonomik dolaşıma girmeyen narkotik uyuşturucu ve uyarıcı maddelerin Türkiye Gümrük Bölgesine kanuna aykırı olarak girmesi halinde, kaçakçılık ve diğer ceza koyan kanun hükümlerine göre işlem yapılacağından, gümrük yükümlülüğü doğmaz."* hükmü ile yer almaktadır. Söz konusu eşyalar ile gümrük yükümlülüğünün doğmamasının nedeni, bu maddelerin nitelikleri gereği ülke sınırlarına girmesinin yani serbest dolaşımının hiçbir devlet tarafından kabul edilmeyeceği ve doğrunda ceza kanunu hükümlerince işlem yapılması ile açıklanabilir. Yine GK m.191 devamında "……*bununla birlikte, cezai hükümler koyan kanunlar gereğince, gümrük vergilerinin ceza tespitine esas olması veya cezai kovuşturmaların gümrük yükümlülüğünün varlığına bağlı olması hallerinde, gümrük yükümlülüğü doğmuş sayılır."* hükmü ile de gümrük vergilerinin kanunlarda belirtilen ceza miktarına dayanak olması durumunda, gümrük yükümlülüğünün doğmuş olacağı ifade edilmektedir. Yani, eğer söz konusu eylem vergisel yükümlülük ihtiva ediyorsa vergilerinin ödenmesi söz konusu olacaktır[85].

c. Yükümlülüğü Sona Erdiren Haller

Gümrük yükümlülüğünü sona erdiren haller GK m.208 uyarınca "ödeme", "geri verme ve kaldırma", "beyanname iptali", "diğer durumlar" başlıkları ile açıklanacaktır.

(1) Ödeme

Gümrük yükümlülüğü, verginin ödenmesi ile sona ermektedir. Eşya ile ilgili gümrük işlemlerinin tamamlanması için gümrük vergilerin ödenmesi gerekmektedir. Eşya, serbest dolaşımda eşya statüsüne eşya teslimi ile bürünmektedir[86].

Gümrük vergilerinin tahsili GK m. 200 uyarınca *"Türk Lirası olarak ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda öngörülen usullere göre"* yapılmaktadır. Ödeme tahsile yetkili kılınmış bankalar aracılığı ile yapılmaktadır. Ayrıca gümrük vergisi ödenmesine ilişkin hususlar, 6183 sayılı AATUHK' nunun ödeme başlığı altında yer alan

[85] Gök, a.g.e., s.127; Nural, a.g.e., s.584-585.
[86] Akçin, a.g.e., s.456.

37. ila 47.maddeleri uyarınca da gerçekleştirilir[87] . Öte yandan gümrük vergilerinin ödenmesinde teminat müessesesi de uygulanmaktadır. Teminat uygulaması, kamu alacağını güvence altına alma, bir işlemin yapılma veya bir talebin kabulünde, bir işleme katılabilme veya yargı mercilerince verilen kararın uygulanabilme koşulu olarak özel ve kamu hukukunda çeşitli hükümler ile düzenlenen bir müessesedir[88]. Gümrük Kanunu'nun da Dokuzuncu Kısım Üçüncü Bölümünde Teminat başlığı altında 202 ila 207 inci maddelerde teminat miktarı, teminat çeşitleri ve ilgili diğer durumların değerlendirilmesinde Amme Alacaklarının Tahsil ve Usulü Hakkında Kanun hükümlerine tabi olacağı hususu düzenlenmiştir.

(2) Geri Verme ve Kaldırma

GK m. 210 "geri verme" deyimini, "*ödenmiş olan gümrük vergilerinin tamamen veya kısmen geri ödenmesi*", "kaldırma" deyimini ise, "*henüz ödenmemiş olan gümrük vergilerinin tamamen veya kısmen alınmamasına karar verilmesi*" olarak tanımlamaktadır. Geri verme, mülga 1615 sayılı kanunda "reddiyat" olarak yer almaktaydı. Kanunen ödenmemeleri gerektiği halde ödenen vergiler geri verilirken tahakkuk ettirilmemeleri gerekmesine rağmen tahakkuk ettirilen vergiler kaldırılmaktadır. Gümrük vergilerinin hangi hallerde geri verileceği veya kaldırılacağı GK 210 ila 217.maddeleri ile belirlenmiş olup usule ilişkin hükümleri yönetmeliğin ilgili maddelerinde ve 2009/15481 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı[89] nda düzenlenmiştir.

Geri verme ve kaldırma müesseselerinin uygulanma sebebi, hukuken geçerli dayanağı olmayan yani kanunen ödenmemeleri gerektiği halde hatalı idari işlemlerden kaynaklı durumlardır. Eğer kasten ya da tahrifat ile gümrük vergileri doğan durumlar söz konusu ise geri verme ve kaldırma talepleri kabul edilmemektedir. Bununla birlikte geri verme ve kaldırma ilgilinin başvurusu üzerine tarafına işlem tebliğ edilen kişi tarafından üç yıl içerisinde yapılması gerekmektedir[90]. Ayrıca denetleme ile tespit edilen hallerde, gümrük

---

87 GK madde 201 ve gerekçesi; Mehmet Özgün-NagihanÖzkancaAndıç, "Kamu Alacaklarının Korunması Kapsamında Gümrük Vergilerinin Değerlendirilmesi", *Gümrük Ticaret Dergisi*, Eylül, 5 (13), 2018, s.23.

88 Gerçek, *Türk Mali Hukukunda Teminat Kurumu*, s.22-26.

89 07.10.2009 tarihli 27369 sayılı RG 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Karar https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2009/10/20091007-2.htm

90 Tahir Erdem, Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları, Seçkin Yayıncılık, 2012, s.424-425; GK m.211/1, 2; GY m. 502/5; GK m.212., 213., 214; 2 Seri Nolu Tahsilat İşlemleri Gümrük Genel Tebliği m.30; GY m.125, 126, 129.

idaresinin kendiliğinden tespit ettiği durumlarda geri verme ve kaldırma ödenen gümrük vergisi ve cezalarında yapılır[91]. Eşyanın alıcı ve satıcı arasında yapılan satış sözleşmesi uyarınca fiyat da dahil olmak üzere sözleşme şartlarından kaynaklı olması durumunda geri ve kaldırma işlemleri gerçekleştirilmemektedir[92]. İdarelerinin hiç alınmaması gerektiği halde ödenen veya fazla ödenen vergileri, para cezalarını iade etmesinin temelini vergilemede adaletin ve idarelerin itibarını koruması yatmaktadır. Ancak gerek geri verilmede yaşanan süre sorunları gerek otomasyon sürecinde yaşanan karışıklıklar sebebiyle de söz konusu müesseselerin etkin uygulanıp uygulandığı hususu tartışmalıdır[93].

(3) Beyanname İptali

Gümrük beyanname iptali, GK m. 64 uyarınca gerçekleştirilir[94]. Gümrük rejim beyanı yanlışlığı ya da ilgili rejim uyarınca gümrük işlemlerinin gerçekleştirilmesinin mümkün olmadığı durumlarda yükümlü tarafından tevsik edici belgelerin idareye sunulması iptal işleminin dayanağını oluşturmaktadır. Yükümlünün talebi üzerine gümrük beyannamesi iptal edilir. Ancak iptal işleminin kabulünde gümrük kanununda hüküm altına alınan cezai eylemin mevcut olmaması gerekmektedir. Yükümlü cezai hükümlerinin tarafı ise, cezayı ödedikten sonra iptal işlemi yapılır[95].

(4) Diğer Durumlar

Gümrük yükümlülüğünü sonlandıran diğer durumlar ise, "imha suretiyle tasfiye", "müsadere", "terk", "mücbir sebep veya beklenmeyen haller" olarak sıralanabilir[96].

2. Vergilendirme Unsurları

Gümrük vergilendirme unsurları eşyanın "tarife", "kıymet" ve menşe" olmak üzere üç temel başlıktan oluşmaktadır.

---

91 Turgut Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, 9.b., Ankara: Yetkin Yayınları, 2022, s.665.

92 GY m.501.

93 Mustafa Şahin, "Beyanname İptali Üzerine Gümrük Vergilerinin Geri Verilmesi İşlemlerinde Süre Karmaşası", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Nisan S.160, 2017, s.254-255.

94 GK 64 uyarınca "*Beyan sahibinin talebi üzerine, Eşyanın yanlışlıkla beyanname konusu gümrük rejimine tabi tutulmasına veya Eşyanın beyan edildiği rejime tabi tutulmasının özel nedenlerle artık mümkün olmadığına ilişkin kanıtlayıcı belgeleri ibraz etmesi halinde, tescil edilmiş bir beyannameyi iptal ederek, gerektiğinde yeni bir rejim beyanında bulunulmasına izin verebilirler."*

95 Akçin, a.g.e., s.433; GK m.64./5.

96 GK m.208 d, e.

a. Tarife

Ticarete konu olan eşyalar, geçmişe kıyasla çeşitlilik kazanmıştır. Bu durum dış ticarete eşyaların tüm dünya ülkeleri tarafından orta dil oluşturularak kodlanması ihtiyacını doğurmuştur. "Numerik sınıflandırma" esasına dayanan bu sistemin öncü kuruluşu ise DTÖ'dür. Örgüt, tarafından standart hale getirilen kodlar, 21 bölüm ve 96 fasıldan oluşmaktadır. Sistem, vergilerin kontrolü, malların izlenmesi, menşe kuralarının takibi, gümrük işlemlerinde istatistikçilere, hükümetlere, özel sektöre kolaylık sağlarken aynı zamanda uluslararası ticarette işlem ve uygulamalarda yeknesaklık sağlamaktadır[97].

> Gümrük tarifesi; "*Cumhurbaşkanınca kabul edilen Türk Gümrük Tarife Cetvelini(TGTC), bu cetvele alt açılımlar ekleyen ve diğer cetvelleri; gümrük tarifesinde yer alan eşyaya uygulanacak gümrük vergi oranlarını; tarım politikası veya tarım ürünlerine ilişkin tarımsal mali yükleri; Türkiye'nin bazı ülkeler veya ülke grupları ile yaptığı tercihli tarife anlaşmalarında yer alan tercihli tarife uygulamalarını; Türkiye tarafından tek taraflı olarak bazı ülkeler, ülke grupları veya toprak parçaları için tanınan tercihli tarife uygulamalarını; ithalat vergilerinde bazı eşyaya koşullu olarak uygulanacak muafiyet veya indirim uygulamalarını; bunların dışında kalan uygulamaların tümünü*" kapsamaktadır[98].

Gümrük tarifesi, Türk Gümrük Tarife Cetveli (TGTC), gümrük vergilerinin hesaplanmasına dayanak oluşturmakla birlikte uluslararası ticarete konu eşyaların sistematik sınıflandırılmasının yapıldığı tablodur. Cetvel, eşyaları cins, nevi ve niteliklerine göre numaralandırmaktadır. Gümrük vergilerinin hesaplanmasına dayanak teşkil eden oranlar ise "İthalat Rejim Kararları" nda yer alan cetvellerle yayımlanmaktadır. İthalat Rejim Kararı'nın eki listesi[99]nde GTİP listelerinde gümrük vergisi oranları eşyanın

---

97 A. ErcanİlgüzA. Ercan, vd., G*ümrük Tarifesi*, Ankara, 1.Cilt: Gümrük Müşavirleri Derneği, 2016, s.6; Muharrem Yılmaz, Mehmet Kırbıyık, Yaşar Çiftci, "Armonize Sistem Neden, Nasıl ve Ne Zaman Güncellenir?", *Gümrük Ticaret Dergisi*, S.10, 2017, s.99-100,;Akçin, a.g.e., s.68-69; GTİP hakkında,https://www.mevzuat.net/fayda/gtip-nedir-nasil-tespit-edilir.aspx (10.11.2021).
Ancak esasen 21 Bölüm, 99 fasıl olan sistemde 77.fasıl rezerv olarak boş bırakılmış olup, 98 ve 99.fasıllar taraf ülkelerin özel amaçları için kullanılabilmeleri bağlamında serbest bırakılmış olup, uluslararası 96 adet aktif fasıl bulunmaktadır. Örneğin Türkiye 99.faslı özel amaçlar için aktifleştirmiştir. Bu yönüyle değerlendirildiğinde ülkemizde 97 adet aktif fasıl bulunmaktadır.

98 GK m.15; İlgüz vd., a.g.e., s.16.

99 İthalat Rejim Kararına ek kararlar olarak her yıl Aralık ayı sonlarında yayımlanarak yeni yılın ilk günü yürürlüğe giren Cumhurbaşkanı Kararı resmî gazetede yayımlanmaktadır. Ayrıca rejim kararının Ek

niteliği, taraf olunan anlaşmalara, özel durumlara ve menşei bilgileri yer almaktadır[100]. GTİP, 12 rakamdan oluşmaktadır. Diğer bir ifadeyle AB uyumlu ulusal gümrük mevzuatında ilk dört rakam eşyanın gümrük tarife pozisyonu, altı rakam eşyanın gümrük alt pozisyonunu, ilk sekiz rakam Avrupa ülkelerince kabul edilen kombine nomanklatür numarası olarak tanımlanmaktadır. İlk on rakam ve on iki rakam da ülkelerin kendi özel ihtiyaçlarına binaen eşyalarını milli olarak sınıflandırmalarına ilişkindir[101].

Ticarete konu olan eşyanın doğru sınıflandırılması "ithalat rejimi kararı, ithalat tebliğleri, dış standardizasyon tebliğleri, ithalatta haksız rekabetin önlenmesine ilişkin karar ve tebliğleri, KDV-ÖTV Kanunlarının titizlikle uygulanması ve neticesinde ticaret politikalarına ilişkin kararların alınmasında önem teşkil etmektedir. Ayrıca tarife dışı önlemler ve diğer şartlara uygunlukta GTİP aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Çünkü beyannamede doğru olmayan tarifelerin kullanıldığını tespiti, başka eşyanın beyannamede tanımlanmış olması gibi hususlar yükümlüyü farklı yaptırımlar ile karşı karşıya bırakmaktadır. Bu bağlamda, gümrük kabahatleri başlığında da ele alınacak tarife uygulamalarından kaynaklı cezalar başlığında bu husus kanun hükmü uyarınca açıklanacaktır[102].

Öte yandan gümrük idaresi, eşyanın tarifesinin tespitinden kaynaklı anlaşmazlıkların yaşanmaması, beyan sürecinin ve ithalat işlemlerinin hızlandırılmasın, gümrük mevzuatını dış ticarete engel olan konu olmaktan çıkartılmasında köprü vazifesi görmektedir. Nitekim idare tarife uygulamalarında bağlayıcı tarife bilgisi ile hak sahibine karşı eşyanın tarife

---

Listeleri ve Ek'leribulunmaktadır.Eklistelerisırasıyla:*"I Sayılı Liste, Tarım Ürünleri", "II sayılı liste, Sanayi Ürünleri", "III sayılı liste İşlenmiş Tarım Ürünleri", "IV sayılı liste Balıkçılık ve Su Ürünleri"; "V sayılı liste, gümrük vergisi askıya alınan ürünler", "VI saylı liste, sivil hava taşıtlarında kullanılmaya mahsus bazı ürünler"*İthalat Rejim Kararı Ekli Listeler hakkında; https://gumrukrehberi.gov.tr/sayfa/ithalat-rejimi-karar%C4%B1na-ekli-listeler(28.01.2021).
Ayrıca rejim kararı EK'lerinde ise; "*Nihai Kullanım Mevzuatı Kapsamında İndirimli Gümrük Vergisi Uygulanacak Tarım Ürünleri Listesi (Ek-1)", "Kod Numaralarını Gösterir Bileşim Tablosu (Ek-2)", "Tarım Payı (1) ve Tarım Payı (2) Listesi (Ek-3)", "Genelleştirilmiş Tercihler Sisteminden Yararlanacak Ürünler Listesi, GTS Ülkeleri (Ek-4)", "Gelişme Yolundaki Ülkeler Ürün Grubu (GYÜ) Listesi (Ek-5)", "Özel Teşvik Düzenlemeleri Kapsamındaki Ülkeler (OTDÜ) Listesi (Ek-6)", "En Az Gelişmiş Ülkeler Ürün Grubu (EAGÜ) Listesi (Ek-7)", "Kısaltmalar (Ek-8)"* bulunmaktadır. İthalat Rejim Kararı Ek kararı, https://ticaret.gov.tr/ithalat/mevzuat/ithalat-rejimi-ve-tebligleri/ithalat-rejimi-kararina-ek-karar(.29.05.2021).

[100] Tüyen, a.g.e., s.358.

[101] Tüyen, a.g.e., s.65-66; Gökçelik, *Gümrük ve Dış Ticaret Uygulamaları*, s.20; Saygılıoğlu, Akçin, a.g.e., s.255; Ömer Tarık Gençosmanoğlu, *Uluslararası Ticarette Tarife Dışı Engeller ve Kullanım Kısıtları: Türkiye Örneği*, (Doktora Tezi), Ankara: Hacettepe Üniversitesi SBE, 2014, s.207.

[102] Saygılıoğlu, Akçin, a.g.e., s.260.

pozisyonu hakkında bilgi vererek sürecin doğru işlemesine katkı sağlamaktadır[103]. Özetle, eşyanın tarifesini bulmak için öncelikle TGTC' ne bağlı olarak eşyanın pozisyonunu belirlemek ve eşyanın vergi oranının hatasız şekilde tespit edilmesi gerekmektedir. Hatalı tarifeler vergi kaybına sebep olacağı gibi eylemin suç teşkil etmesi durumunda ağır cezalarla yükümlüyü karşı karşıya getirmektedir[104].

b. Kıymet

Gümrük vergisinin hesaplanmasına dayanak teşkil eden "kıymet" kavramı, gümrük sınırlarını geçen eşyaya gümrük tarifesinin uygulanması ile ortaya çıkan değerdir[105]. Teknik bir konu olan gümrük kıymeti, gümrük tarifesi ve tarife dışı düzenlemelere ilişkin uygulamalara da esas oluşturmaktadır[106]. Gümrük Kanunu'nun 23 ila 31 inci maddelerinde düzenlenen esaslar uyarınca belirlenen gümrük kıymeti, ilgili hükümlerle belirlenemediği taktirde gümrük idarelerince takdir edilmektedir[107].

Gümrük kıymeti, "advalorem" ve "spesifik" olmak üzere iki türü bulunmaktadır. Katma değeri düşük, kalite farkı çok olmayan eşyalarda ağırlık, adet, hacim gibi özellikler spesifik kıymete; sanayi ürünleri gibi katma değeri yüksek ve fiyat farkının çok olduğu, eşyanın kıymetinin belli yüzdesi şeklinde hesaplanan kıymete ise advalorem kıymet denir. Advalorem kıymet, genelle eşyanın kıymetinin belirlenmesinde esas alınır. Uygulama alanı kısıtlı olan spesifik kıymete ise ithalatta bazı alkollü içkiler üzerinden uygulanan ÖTV, bazı ek mali yükümlülüklerde, anti damping vergisi ve işlenmiş tarım ürünlerindeki tarım payı örnek gösterilebilir[108].

GATT, uluslararası düzeyde ilk tarife uygulamalarının düzenlendiği metindir. Söz konusu Anlaşma kıymet konusunda yol gösterici mahiyette olup "Dünya Ticaret Örgütü Gümrük Kıymeti Komitesi" ile "Dünya Gümrük Örgütü Gümrük Kıymeti Teknik Komitesi'nin çeşitli enstrümanları ile karar, tavsiye, açıklamalarına dayanak oluşmaktadır. Ülkemizde

---

[103] GK m.9.

[104] Yunus Nadi Kural, "Hatalı Gümrük Tarifesi Beyanı ve Sonuçları", *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 2005, Sayı 2, s.349-351

[105] Yüce, Çelikkaya, a.g.e., s.30.

[106] Edizdoğan, Çetinkaya, Gümüş, a.g.e., s.149; Abdurahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, 17.b., Ankara.: Gazi Kitapevi, 2016, s.145; Dölek, a.g.e., s.134; Hacıköylü ve Kutlu, *Gümrük Mevzuatı*, s.55.

[107] Yağan, a.g.e., s.171.

[108] Şahin, *Gümrük Vergileri*, s.63; Gökçelik, *Gümrük ve Dış Ticaret Uygulamaları*, a.g.e., s.55-57; Atilla Şahin, *Gümrük Uyuşmazlıklarının Hukuki Güvenlik İlkesi ve Beklenti Teorisine Göre Değerlendirilmesi*, (Yayımlanmamış Tezsiz Yüksek Lisans), Ankara: Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi SBE, 2022, s.15.

kıymet konusunda uygulamalar, 1994 öncesi Brüksel Kıymet Anlaşması ile başlamış, 1994 yılında GATT Kıymet Anlaşması, 1995 yılında DTÖ Kıymet Anlaşması, 1996 yılında AT ile Gümrük Birliği ve 2000 yılında yürürlüğe giren Gümrük Kanunu ile son şeklini almıştır [109].

İfade edildiği üzere kıymet konusunda Brüksel Kıymet Anlaşması hükümleri yer alsa da bu anlaşma yerini 1981 tarihinde "Cenevre Kıymet Sözleşmesi" ne bırakmıştır. Sözleşme ile objektif bir sistem oluşturulması kararlaştırılmıştır. Ayrıca GATT VII nin uygulanmasına yönelik yapılan Gümrük Değerleme Antlaşması da paralel şekilde ülkelerin gümrük vergilerini belirlerken ticari gerçeklere uygun, adil ve yeknesak tarafsız bir sistem kurmalarını sağlamalarını ve keyfi gümrük kıymetlerinin kullanmalarını yasaklamıştır. Bu bağlamda anlaşma, gümrük kıymetinin altı başlık ile hesaplanacağını düzenlemiştir. Söz konusu başlıklar "gümrük kıymetinin belirleme yöntemleri" olarak *"satış bedeli yöntemi*", "*aynı eşyanın satış bedeli yöntemi*", "*benzer eşyanın satış bedeli yöntemi*", "*indirgeme yöntemi*", "*hesaplanmış kıymet yöntemi*", "*son yöntem*" şeklindedir[110].

Satışa ilişkin tüm maliyetlerin göz önünde bulundurularak hesaplandığı kıymet yöntemi, "satış bedeli yöntemi" dir. Yöntem, "Türkiye'ye ihraç amacıyla yapılan satış sırasında ortaya çıkan ve gerekli düzeltmelerin yapıldığı fiilen ödenen veya ödenecek olan fiyat"tır[111].

İthal eşyanın gümrük kıymeti, eşyanın satış bedelidir. Satış bedeli yönteminde ithal eşyanın fiilen ödenen veya ödenecek fiyatına; "satın alma komisyonu dışındaki komisyonlar ve tellâliye, kap maliyetleri, işçilik ve malzeme giderleri dahil ambalaj bedelleri, yedek parçalar, kalıplar, çizim ve plan veya taslak hazırlama hizmetleri, royalti ve lisans ücretleri, nakliye ve sigorta giderleri gibi unsurlar" dahil edilmektedir[112]. Ancak eşyanın satış bedelinin gümrük kıymetine esas alınabilmesi bazı koşulların varlığına dayanmaktadır.

---

[109] Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü 09.12.2002 tarihli 2002/38 sayılı Genelge; Nejat Çoğal, "Eşyanın Gümrük Kıymeti", *Gümrük ve Ticaret Dünyası Dergisi*, S.104 (2020/1), s.10-12.

[110] Hacıköylü, Kutlu, *Gümrük Mevzuatı*, s.57; Kutlu, *Gümrükleme*, s.10; Kayıhan, Eski, a.g.e., s.129.

[111] Atilla Şahin, *Menşe Kazanım Kuralları ve Menşe Kümülasyonu*, Ankara: Gümrük Müşavirleri Derneği, 2019, s.28.

[112] Gümrük Kıymetine Eklenecek Unsurlar GK m.27 ve GY m.51 de düzenlenmiştir.
Sefa Yayla, "Uluslararası Teslim Şekilleri, Hukuki Niteliği ve Gümrük Vergilerine Etkisi,", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Haziran Sayı:162, 2017, s.239.

Gümrük kıymetine eklenecek unsurlar dışında herhangi bir bedelin kıymete eklenmesi söz konusu olmaz.

"*Türkiye'deki nakliye giderleri, makine ve tesislerin ithalinden sonra montaj veya bakımlarına ilişkin giderler, alıcı tarafından üstlenilen faiz giderleri, ithal eşyasının Türkiye'de çoğaltılması hakkı için yapılan ödemeler, satın alma komisyonları ve eşyanın ithali nedeniyle Türkiye'de ödenecek ithalat vergileri*" gümrük kıymetine dahil edilmemektedir[113].

Öte yandan satış bedeli yöntemine göre eşyanın gümrük kıymeti olarak kabul edilebilmesi için, alıcı ve satıcı arasında fiyatı etkileyen bir ilişkinin bulunmaması gerekmektedir[114]. Gerekli araştırmalar neticesinde bu durum geçerli olduğu hususunda gümrük idaresinin kanaati oluşursa beyan sahibine açıklama yapma hakkı tanınabilir. Bununla birlikte, alıcı ile satıcı arasında ilişki bulunmasına karşın bu durumun idareye beyan edilmemesi durumunda ise vergi kaybı doğmamış olsa dahi GK 241/3-b maddesi uyarınca iki kat ceza uygulanır[115].

Gümrük kıymeti satış yöntemi ile belirlenemediği taktirde ikinci yöntem olan "*aynı eşyanın satış bedeli yöntemi" ne* geçilmektedir. Aynı eşya, fiziksel nitelikler, kalite, üreticisinin dahi aynı olduğu eşyadır. Satış bedeli yönteminin uygulanması mümkün olmadığı taktirde bu yöntemin tercih edilemeyeceği gerekçelendirilerek açıklanır. Şüpheye sebep olan unsurlar giderilmediği takdirde, ikinci yönteme geçilmektedir. İkinci yöntemin de belirleyici olamaması durumunda "*benzer eşya*[116] *nın satış bedeli yöntemi"*, "*indirgeme yöntemi", "hesaplanmış kıymet yöntemi "ne* göre kıymet tespiti yapılır. İlk beş yönteme göre kıymet tespiti yapılamaz ise "*son yönteme"* göre gümrük kıymeti belirlenmektedir.

---

[113] GK m.28 ve GY m.52; Bülent Tuna, "Gümrük Kıymetinin Tespitinde Eşyanın Teslim Şeklinin (Incoterms-2020) Önemi", *Gümrük ve Ticaret Dünyası Dergisi*, S. 104, 2020/1, s.45; Akçin, a.g.e., s.112.
Gümrük Kıymetine İlave Edilecek Unsurlar GK m. 27, GY m.51
Gümrük Kıymetine İlave Edilmeyecek Unsurlar ise GK m.28, GY m.52 de düzenlenmiştir.

[114] GY m.55 de alıcı ile satıcı arasındaki ilişkinin varlığını açıklanmaktadır.

[115] Çoğal, a.g.m. s.16-17.

[116] Yağan, "benzer eşya" deyimini, "*her hususta aynı olmamakla birlikte aynı işlevi görmelerini ve ticari olarak birbirlerini ikame edebilmelerini mümkün"* olan Akçin ise "kıymeti belirlenecek eşya ile içerdiği unsurlar ve özellikler bakımından yakın benzerliği olan, aynı işlevi görecek, aynı ülkede üretilmiş eşya" olarak tanımlanmıştır. Yağan, a.g.e., s.37; Akçin, a.g.e., s.105.

Eşyanın kıymeti, fiilen ödenen veya ödenecek olan ve gerekli düzeltmelerin yapıldığı fiyattır. Ancak istisnai hallerde eşyanın kıymeti ithalat işlemi gerçekleştikten sonra eklenmesi gereken bir masrafın eklenmemesi şeklinde tespiti ya da henüz tespit edilmemiş masraflar şeklinde ortaya çıkabilir. Bu noktada beyan edilen kıymet ile beyan edilmesi gereken kıymet arasındaki fark, idare ile muhatap olan tarafın cezai işleme tabi kılınmaması için "istisnai kıymet beyanı" ile idareye bildirimi ile telafi edilebilir. Basitleştirilmiş beyan türü olan bu yöntem beyan sahibinin talebi ile uygulanır. Yükümlü kıymet bildirim formu ile bu durumu idareye bildirmeli, bahsi geçen durumlar ortaya çıktığı taktirde de tamamlayıcı beyan düzenlemelidir. Tamamlayıcı beyanda yeni vergileme unsurları veya ilave gümrük vergileri ödenir aksi durumlar da ise yani yeni durum daha düşük vergi beyanını gerektiriyor ise fazla ödenen vergiler geri verilir veya kaldırılır. Zira tamamlayıcı beyan GK 234'üncü maddenin tatbikini engelleyen bir uygulamadır. Ancak zamanında ödenmeyen vergiler için gecikme zammı oranında gecikme faizi ödenmesi gerekir[117].

c. Menşe

31 Ekim 1958'de Lizbon'da uluslararası bir anlaşma ile Küba, İspanya, Fransa, Macaristan Halk Cumhuriyeti, İsrail, İtalya, Portekiz, Romanya Halk Cumhuriyetleri ve Cezayir arasında imzalanarak ortaya çıkan ve coğrafi bir isim olarak kullanılmaya başlanan "*menşe" kavramı*, bir eşyanın üretildiği, tüketime hazır hale getirildiği, çıkarıldığı, ihraç edildiği ve bazı ayırt edici özellikler ile piyasada satılacak hale getirilmesidir[118].

Menşe, eşyanın hangi ülkede üretildiğinin, hangi ülkeye ait olduğunun, bir diğer ifadeyle eşyanın ekonomik milliyetini, uyrukluğunu ifade etmektedir. Ticarete konu olan eşyanın tabiiyetinin ne olduğu gümrük vergilendirmesinde aranan bir husustur. Zira, firmaların ticarete konu olan eşyalarını farklı girdiler kullanarak üretmeleri, farklı pazarlara erişme, pazar paylarını artırma gayeleri menşe tespitini zorlaştırmaktadır. Özellikle ekonomik etki yaratan anlaşmalara tabi ülkelerden gelen ürünlerde gümrük vergisi sıfırlanırken veya ilgili eşyalara indirimler uygulanırken diğer ülke menşeli ürünlere gümrük vergileri

[117] Akçin, a.g.e., s.113; GY m.113; gümrükrehberi.gov.tr.
[118] C.E. Mascarenas, "Menşe İsmi Mefhumu Hakkında", *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt 24, Sayı 1-4, Ocak 1959, s.461.

uygulanmaktadır[119]. Dolayısıyla tavizli vergilerden yararlanma, dampinge karşı vergi ve sübvansiyonlara karşı telafi edici vergi uygulamalarında menşe etkisi bulunmaktadır[120]. Öte yandan ticarete konu olan eşyanın haksız ticarete sebebiyet vermemesi, yerli sanayinin korunması, ödemeler eşitsizliğini giderilmesi, yabancı ihracatçıların iç pazarlara erişiminin kontrolü, ulusal güvenliğin sağlanması için stratejik öneme sahip silah vb. ürünlerin ticaretinin kontrolü, ülke-eşya temelli istatistiklerin oluşturulması gibi farklı birçok amaca eşyanın menşeinden yararlanılarak ulaşılır[121].

Eşyanın menşe tespiti "*tümüyle bir ülkede üretilme* ve "*esaslı dönüşüm"* olmak üzere iki temel kural ile belirlenmektedir. Tümüyle bir ülkede üretilen eşyanın menşei tespiti esaslı dönüşüm kuralına göre daha kolaydır. Esaslı dönüşüm kuralı ise, bir eşyanın karakteristik özelliklerinin oluşmasında son esaslı üretim ve işlemin yapıldığı ülkenin belirlenmesini o eşyanın hangi menşe ülkeye tabi olacağının üç alt ilke ile belirlemektedir. Bir eşyanın üretiminde kullanılan girdilerinin her birinin sınıflandırıldığı tarife pozisyonundan farklı bir tarife pozisyonunda yer alması yani çeşitli girdiler kullanılarak üretilmesi "*tarife pozisyonunda değişiklik kuralı*"; eşyanın imalatı esnasında eşya kıymetinde belli değer artışı, yerli içerik miktarı, nihai ürün içerisinde parça değeri yüzdesel değerler ile belirleniyorsa diğer ifadeyle katma değerin önceden belirlenen bir orana eşit veya bu orandan fazla olması ya da kullanılan yabancı ülke menşeli girdilerin oranının nihai ürünün değerini belli oranda aşmaması *"katma değer kuralı*" ; eşyanın önemli ölçüde teknik gerekliliklerden kaynaklanan değişiklikleri "*teknik gereklilik kuralı*" çerçevesinde değerlendirilmektedir[122].

Bir eşyanın menşe tespitinde tercihli ya da tercihli olmayan menşe ilkeleri de önem taşımaktadır[123]. Ülkeler arasında akdedilen özel anlaşmalar varsa ve eşyaya indirimli gümrük vergisi veya muafiyet uygulanmasına izin verilmesi "tercihli menşe kuralları" na işlerlik kazandırmaktadır. Nitekim Türkiye'nin tercihli ticaret politikası, Avrupa Birliği ve

---

[119] Kadir Sarıkaya, "Menşe Oyunu Kuralları-2 Tüm Ülkeler İçin Aynı Vergi Oranına Tabi Eşyanın Menşe İspatı", *Gümrük ve Ticaret Dünyası Dergisi* S.103, 2019/4, s.10; Şahin, *Menşe Kazanım Kuralları ve Menşe Kümülasyonu,* s.13.

[120] Saygılıoğlu, Akçin, a.g.e., s.301-302.

[121] Saygılıoğlu, Gerçek, a.g.e., s.181; Hüseyin Yavuz, *Gümrük Mevzuatı ve Uygulamaları*: Analiz Yayınları, 2019, s.172; Yağan, a.g.e., s.36; World Customs Organization, *Rules Of Origin Handbook,* ,2017, s.6-7; (30.01.2021); Dölek, a.g.e., s.145.

[122] GK m.18 gerekçesi; *Rules Of OriginHandbook*, s.9-11.

[123] Deniz Koyunoğlu, "Menşe Kavramı, Eşyanın Menşeinin Tespiti Kuralları ve Gümrük Uygulamaları", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Haziran S.78, 2010, s.203.

Gümrük Birliği ve hatta bazı ülke gruplarıyla yapılan Serbest Ticaret Antlaşması hükümleri ve çeşitli protokollerle uygulama imkânı bulur. Eşyanın tarife ve tarife dışı engellerden etkilenmemesi tercihli serbest dolaşım hakkı ile mümkündür[124]. Bununla birlikte otonom düzenlemelerle de Genelleştirilmiş Tercihler Sistemi kapsamında yer alan ülkelere, indirimli gümrük vergisi uygulanmaktadır. Tercihli ticarete konu olan eşyanın taraf ülke ile yapılan STA ve eklerinin hangi Fasıl ya da Armonize Sistem tarife pozisyonunda sınıflandırılan ürünleri kapsadığı tespit edilebileceği gibi; Anlaşmalar kapsamı ürünler ve uygulanan muafiyet ya da indirimler her yıl yayımlanan İthalat Rejim Kararı Ek Listelerinin kontrolü ile, bu listelerde ürünün gümrük tarife istatistik pozisyonunun karşısındaki sütunlarda taviz uygulanan ülkeler incelenmek suretiyle tespit edilmektedir[125]. Tercihli rejim uygulanabilmesi ürünün, "anlaşma kapsamında olması, anlaşma hükümleri doğrultusunda veya menşe kazanım kurallarına göre menşe statüsünü kazanmış olması, menşe ispat belgesine sahip olması, doğrudan nakliyat kuralı ile nakliyatın gerçekleşmiş olması" şartlarına bağlıdır[126]. Bu bağlamda menşe ispat ve dolaşım belgeleri, eşyanın tercihli menşeini gösteren "EUR.1" ve "EUR.MED" Dolaşım Sertifikalarını", "fatura beyanlarını", "Form A Belgelerini", "D-8 Menşe İspat Belgesi", "Menşe İspat Belgesi", "Menşe Beyanı" aranmaktadır[127].

Ülkeler arasında tercihli ticaret anlaşması yoksa eşyanın menşe ulusal ülke mevzuatlarına göre belirleniyorsa tercihsiz menşe kuralları ortaya çıkar. Zira ülkeler kendi ticaret politikası önlemleri uyarınca temel menşe kurallarını belirlemektedirler. Bu noktada Türkiye'de eşyanın tercihli olmayan menşe kuralları gümrük mevzuatı uyarınca belirlenmektedir. Tercihli olmayan menşe kuralları, temel menşe kurallarıdır[128].

---

[124] Saygılıoğlu, Gerçek, a.g.e., s.182; Sarıkaya, "Menşe Oyunu Kuralları-2 Tüm Ülkeler İçin Aynı Vergi Oranına Tabi Eşyanın Menşe İspatı" s.10.

[125] Ümit Engin Tekin, "Tercihli Ticaret Anlaşmalarında Menşe Kurallarının Önemi, *International Journal of Academic Value Studies*, S.5, Issue:1, 2019, s.16; Şahin, *Menşe Kazanım Kuralları ve Menşe Kümülasyonu*, s.46-47.

[126] Koyunoğlu, *"Menşe Kavramı, Eşyanın Menşeinin Tespiti Kuralları ve Gümrük Uygulamaları"*, s.204.

[127] T.C. Ticaret Bakanlığı Türkiye'nin Dahil Olduğu Menşe Kümülasyon Sistemleri Hakkında, https://ticaret.gov.tr/data/5b872d6c13b8761450e18f5f/0dcc311c3e6057ce5e7faca73994056f.pdf (31.01.2021).

[128] www.gümrükrehberi.gov.tr ; Akçin, a.g.e., s.121-123; Namık Kemal Erdemir vd., *Dış Ticaret İşlemleri ve Belgeleri*, (Ed.Ferudun Kaya, Murat Öz), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını No 3394, 2016, s.29; Ferudun Kaya, *Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*, s.71; Saygılıoğlu, Akçin, a.g.e., s.286 ; GY m. 38; Şahin, *Menşe Kazanım Kuralları ve Menşe Kümülasyonu*, s.37; Dölek, a.g.e., s.147; Ekşi, *Dış Ticaret Hukuku El Kitabı*, s.265; Cevdet Bozkurt, "Telafi Edici Vergi Uygulamalarının Dahilde İşleme ve Menşe Kümülasyonu

3. Muafiyet ve İstisnalar

Serbest dolaşıma giren eşyanın gümrük muafiyet ve istisnalarına ilişkin düzenlemeler GK m.167[129] de yer almaktadır. Maddedeki başlıkların ortak özelliği bir diğer ifadeyle eşyaların gümrük vergilerinden muaf tutulma sebebi, haksız rekabeti önleme temellidir. Gümrük rejimlerinden ekonomik etki yaratan rejimler ihracatın özendirilmesi, yatırımları artırma, bölgesel ve ülkesel kalkınmaya hız kazandırma gibi ekonomik amaçlardan dolayı tam ve kısmi muafiyet, şartlı şartsız gümrük muafiyetlerine örnek oluşturmaktadır. Yolcu beraberinde getirilen eşyalarda kişisel kullanımlarına özgü eşyalar, şartsız gümrük muafiyetine örnek oluşturur. Ekonomik etki yaratmayan ancak diplomatik nedenlerle karşılıklılık ilkesi gereğince uygulanan diplomatik muaflıklar, geri gelen eşya muaflığı gibi amaçlarla da muafiyet ve istisnalar konusunda mevzuatta düzenlemeler bulunmaktadır[130].

Gümrük vergisinin konusu eşyadır. Ancak vergi dışı bırakılma hususu ekseninde konu değerlendirildiğinde vergi dışı bırakılacak şey eşyanın kendisidir. Diğer taraftan gümrükte yükümlülük eşya sahibine bağlanmıştır. Dolayısıyla bazı durumlarda eşya sahibinin özellikli durumlarından kaynaklanan düzenlemelerin de kanunda yer aldığı görülmektedir. Mesela, kişinin şahsi kullanımındaki eşyalar vergi dışında bırakılmıştır. Burada hem kişinin yolcu olması hem de eşyanın kişisel nitelikte olması birlikte değerlendirilmiştir. Bu bağlamda da gümrük vergilerinde muafiyet ve istisna konusu birlikte ele alınarak tek başlık ile düzenlenmiştir[131].

4. Özellikli Durumlar

Gümrük vergilerinin uygulanmasında "sınır ticareti", "gümrüksüz satış mağazaları", "serbest bölgeler", özellik taşıyan durumlardır. Konumuz ile doğrudan ilişkili olmasa da gümrük vergilerinin uygulanmasında gümrük mevzuatı ve diğer ilgili kanunlarda düzenlenen başlıklar genel hatlarıyla ilgili başlıklar ele alınacaktır.

Çerçevesinde Değerlendirilmesi", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Ağustos, S.104, 2012, s.201; Akçin, a.g.e., s.140.

[129] Gümrük mevzuatı uyarınca muafiyet ve istisnalar GK m.167; GY m.169, 438-443 da düzenlenmiştir.

[130] Eksilmez, a.g.t., ss.162-164;T.C.Ticaret Bakanlığı Dahilde İşleme Rejimi, https://www.ticaret.gov.tr/ihracat/mevzuat/dahilde-isleme-rejimi (15.02.2021);Funda Yalım, "Gümrük Tarifeleri, Eşyanın Tarife Pozisyonları, Tarifelerin Hesaplanması ve Muafiyet İstisna Hâlleri", Gümrük İşlem ve Uygulamaları, Atatürk Üniversitesi Açıköğretim Yayınları, Erzurum, 2020, s.76; GK m.168, 171, 176.

[131] Eksilmez, a.g.t., s.168.

a. Sınır Ticareti

Ülkemizin Doğu ve Güneydoğu Anadolu coğrafi bölgelerine kara sınırı bulunan komşu ülkeler ile yapılan ithalat ihracat işlemlerine "sınır ticareti" denir[132]. Kalkınma politika uygulamaları çerçevesinde bahsi geçen bölge ihtiyaçlarının karşılanmasına ilişkin işlemler dış ticaret rejim işlemlerinden arındırılarak yapılmaktadır. Sınır Ticaret Merkezi (STM) olarak belirlenen "*Artvin, Ardahan, Kars, Iğdır, Ağrı, Van, Hakkâri, Şırnak, Mardin, Şanlıurfa, Gaziantep, Kilis ve Hatay*" illere ekonomik canlılık kazandırma amacı söz konusudur[133].

STM' leri gümrük işlemlerinin yürütülmesinde TGB dışında sayılırlar[134]. STM' lerinin kurulması, yapılacak ithalat-ihracata ilişkin usul ve esaslar, vergi ve hadlerin belirlenmesinde ise Cumhurbaşkanlığı yetkili kılınmıştır[135]. Belirlenen illerde ve sınır ticareti kapsamına girmeyen ürünlerin ticareti, sınır ticaret belgesi ve belli büyüklükteki değere sahip eşyaların ithalat uygunluk belgesi ile ithalatını konu almaktadır. Ancak üçüncü ülke menşeine sahip eşyalar da menşe şahadetnamesi aranır. Ticaretin özel bir türü olan sınır ticareti ilgili şartları taşıyan ticaret erbabına kolaylıklar sağlamaktadır. Bununla birlikte tek ve maktu vergi olarak ithale konu ilgili eşyalardan "gümrük vergisi oranı sıfır", "katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi oranları tam" olarak hesaplanarak tahsil edilir[136].

b. Gümrüksüz Satış Mağazaları

Gümrüksüz satış mağazaları,

"*Türkiye'ye gelen veya Türkiye'den giden yolcular, transit yolcular, diplomatik muafiyetten yararlananlar, yabancı basın mensupları, İstanbul ve Çanakkale Boğazı'ndan*

---

[132] Sınır Ticaretinin Düzenlenmesine İlişkin Karar 2016/8478 18.03.2016 tarih ve 29657 sayılı RG m.1.

[133] Gökhan Terzi, "Türkiye'de Sınır Ticaret ve Uygulamadaki Sorunlar", *Gümrük Ticaret Dergisi*, S.11, 2018, s.38.

[134] Sınır Ticaretinin Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (İhracat:2016/11) Ekonomi Bakanlığından:13.12.2016 tarih ve 29917 sayılı R.G. m.12, 13.

[135] T.C. Ticaret Bakanlığı Sınır ticareti hakkında bilgi,https://www.ticaret.gov.tr/gumruk-islemleri/sikca-sorulan-sorular/ticari/sinir-ticareti(09.03.2022); GK m.172; 2016/8478 Sayılı "Sınır Ticaretinin Düzenlenmesine İlişkin" Bakanlar Kurulu Kararı,

[136] Şahin, *Gümrük Vergileri*, s.82; https://www.ticaret.gov.tr/gumruk-islemleri/sikca-sorulan-sorular/ticari/sinir-ticareti

transit geçen gemiler, Bakanlık tarafından belirlenen diğer kişilere satış yapmak amacıyla açılmasına ve işletilmesine izin verilen ve özel antrepo (freeshop) sayılan" yerlerdir[137].

Gümrüksüz satış mağazalarında antrepo rejim hükümleri uygulanır. Mağaza ve depolar, gümrük idaresinin ve Bakanlığın yetkili kıldığı kişilerin denetimine tabiidir[138].

Gümrüksüz satış mağazalarında "Yolcu Beraberi Kişisel Eşya Listesi" nde yer alan eşyalar ve Bakanlıkça uygun görülen eşyalar satılmaktadır. Yolcu Beraberi Kişisel Eşya Listesi "2009/15481 sayılı Bakanlar Kurulu 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Kararı Ek 9" da belirtilen limitler dahilinde satılmaktadır[139]."Yolcu Beraberi Kişisel Eşya Listesi" ndeki eşya ve limitleri sadece Türkiye'ye giriş yapan ve yolcu beraberinde bulundurulabilecek eşyalar için geçerlidir. Yurt dışına çıkış yapacak yolcular için eşya cins ve miktarı varışı gerçekleştirilecek ülke mevzuatına göre ve yolcunun kendi tercihine göre belirlenmektedir. Çünkü listede yer almayan ancak gümrüksüz satış mağazalarında satılan daha farklı eşyalar da bulunmaktadır. Dolayısıyla eşyalar ülkeye giren veya ülkeden çıkan yolcular tarafından da satın alınması mümkün olabileceğinden maktu vergi veya gümrük rejimlerine tabi tutulmaları karşılığında yurda girişleri gerçekleştirilmektedir.

7104 sayılı "*Katma Değer Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*" ile 3065 sayılı "*Katma Değer Vergisi Kanunu" nda yapılan* değişiklikle yurt içinde serbest dolaşımda bulunan malların gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına teslimi "ihracat teslimi" sayılmaktadır. Ayrıca, 4760 sayılı ÖTV Kanununa ekli (III) ve (IV) sayılı listelerdeki malların gümrüksüz satış mağazalarına veya bunların depolarına teslimi vergiden istisna tutulmuştur. Dolayısıyla gümrüksüz satış mağazalarında ilgili düzenlemeler gereğince KDV ve ÖTV'den istisna edilmiştir.

---

[137] Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliği m.552.
08.08.2017 30148 sayılı RG Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliği m.1; 3.

[138] Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliği m.27.

[139] Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliği m.11; EK 9.

c. Serbest Bölgeler

Serbest bölgeler, iktisadi, mali, ticari düzenlemelerin uygulanmasında muhatabına kolaylıklar tanıyan genel olarak eşyaların muhafaza edildiği GK m.152 ve Serbest Bölgeler Kanunu m.1 de hüküm altına alınan yerlerdir[140]. İhracata yönelik yatırım ve üretimi artırmak, doğrudan yabancı yatırımları hızlandırmak ve temelde de uluslararası ticareti geliştirmek gibi önemli amaçlara hizmet eden özellikli yerlerdir. Dış ticaret hacminin artırılması amacına yönelik geliştirilen bu yerlerde firmaların finansal zorluk yaşamalarının önüne geçilmesi amacıyla eşyanın buralarda bekleme süresi sınırsız olarak tayin edilmiştir. Serbest bölgeler gümrük hattı dışında kabul edildiğinden Türkiye'den serbest bölgeye satılan mallar "ihracat rejimi" hükümlerine, serbest bölgeden Türkiye'ye yapılan satışlar "ithalat rejimi" hükümlerine tabidir[141].

Gümrük Kanunu uyarınca eşyanın gümrükçe onaylanmış işlem ve kullanımlarından biri de serbest bölgelerdir. Bu yerlerdeki eşyalarda dahilde işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme ve geçici ithalat rejimlerinden de firmalar kolaylıkla yararlanabilir. Çünkü işletmeler, ekonomik etkili rejimlerin avantajlarından yararlanma imkanını bu şekilde elde ederler[142]. Örneğin *dahilde işleme rejimi* kapsamında işlem görmüş ürünün tamamı hariçte işleme rejimi hükümleri çerçevesinde ileri düzeyde işlenmek amacıyla TGB dışına veya da serbest bölgelere geçici olarak ihraç edilebilir. DİR kapsamında ihracatın gerçekleştirilmesi ise, dahilde işleme izin belgesinde/dahilde işleme izninde ihracı taahhüt edilen işlem görmüş ürünün ihracat rejimi ve gümrük mevzuatı ile TGB dışına veya serbest bölgelere ihraç edilmesi şeklinde gerçekleştirilmektedir[143].Yine hariçte işleme rejimi ile ilgili olarak da rejimler başlığında ifade edildiği üzere hariçte işleme faaliyetinin serbest dolaşımda bulunan eşyanın daha ileri safhada işlenmesi, tamir edilmesi veya yenilenmesi amacıyla geçici olarak TGB dışına veya serbest bölgelere ihracı söz konusu olmaktadır. Dolayısıyla hariçte işleme rejimi ve serbest bölge ilişkisi bu hususta değerlendirilebilir[144].

---

[140] GK m.154 gerekçesi; Yusuf Koçak, "Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamaları", *Gümrük Ticaret Dergisi,* Sayı:7, 2016, s.44.

[141] GK m.156 gerekçesi; 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu m.1, 8; Gürol Ürel, "Serbest Bölgelerde Yeni Vergilendirme Rejimi", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi,* 2004 Ekim S.10, s.211.

[142] GK m.157 ve gerekçesi.

[143] Dahilde İşleme Rejimi Tebliği (İhracat:2006/12 20.12.2006 RG S.26382) m.10-28.

[144] Hariçte İşleme Rejim Kararı 2007/11864 sayılı Karar.

Serbest bölgeye konulan eşyaya "gümrük statüsü belgesi" düzenlenir. Belge, "eşyanın serbest bölgeden TGB' nin başka bir yerine getirilmesi veya serbest bölgeye geri getirilmesi, gümrük rejimine tabi tutulması halinde veya TGB' nin başka bir yerinden serbest bölgelere ihracat beyannamesi kapsamında gönderilen eşyanın, serbest dolaşımda bulunup bulunmadığının tespiti amacıyla bölgeye giriş aşamasında veya Serbest bölge işlem formu ile transit olarak serbest bölgeye giriş yapan Avrupa Topluluğu veya üçüncü ülke menşeli eşya için bölgeye giriş aşamasında" düzenlenir[145].

B. GÜMRÜK VERGİLENDİRME SÜRECİ

VUK m.2*"Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu Kanuna tabi değildir. Bu vergi ve resimlerle ilgili olarak 27.10.1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesi hükümleri uygulanır"* hükmü uyarınca gümrük vergilerinde VUK hükümleri geçerli olmamakla birlikte gümrük vergi işlem ve süreci 4458 sayılı Kanun hükümleri uyarınca gerçekleştirilmektedir. VUK'a tabi vergilerde vergilendirme süreci, tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil olmak üzere dört aşamada gerçekleşmektedir. İstisnai durumlar saklı kalmak üzere, vergiyi doğuran ortaya çıktıktan sonra vergi alacağının ödenmesi ile son bulan vergilendirme süreci, gümrük vergilerinde farklılık taşımaktadır. Bu bağlamda GK'nu hem vergi kanunu hem usul kanunu hem de ceza kanunu niteliğine sahiptir[146].

Gümrük vergilendirme sürecine ilişkin düzenlemeler, Kanunun Dokuzuncu Kısım İkinci Bölümünde "*gümrük vergilerinin tahakkuku, tebliği ve ödenmesi*" başlığı altında m.195-217 arasındaki hükümlerde yer almaktadır[147].

Gümrük Kanunu'nda VUK da olduğu gibi "tarh" aşamasına ilişkin düzenleme bulunmamaktadır. Ancak tarh edilmeyen bir verginin tebliğinin, tahakkukunun, tahsilinin gerçekleşmesi hukuken mümkün değildir. Tarh işlemi, asli idari işlem olmasının yanı sıra mükellefler hakkında ayrı ayrı hukuki sonuçlar doğurması sebebiyle de sübjektif nitelikli

---

[145] GY m.424.

[146] Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 87-88; Yusuf Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2017, s.189; M. Kâmil Mutluer, Nilay Kazanç Kuzeyli, *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümleri*, Ankara: Yetkin Yayınları,2019, s.82; İbrahim Halil Öztürk, "Gümrük Vergileri Kavramı ve Gümrük Kanunu'ndaki İdari İtiraz Müessesesi", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Temmuz 2012, s.33.

[147] Kadir Sarıkaya, "Gümrük Vergisi Hukuku", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 2011 Haziran S.90, s.158.

idari bir işlemdir. Gümrük vergilerinde ödenmesi gereken vergi miktarının tespiti bir nevi tarh aşaması olmakla birlikte gümrük vergilerinde genel vergi hukukundaki tarh işleminden farklı olarak, bir "*tahakkuka hazırlık işlemi*" niteliğinde olduğu ifade edilebilir. Ancak Gümrük Kanunu uyarınca gümrük vergilendirme süreci "tahakkuk", "tebliğ", "ödenme" şeklinde üç adımdan oluşmaktadır. Öte yandan gümrük vergilendirme süreci tahakkuk ve tebliğ işlemlerinin de birlikte gerçekleştirilmesinden dolayı "tahakkuk" ve "ödeme" olarak iki adımdan oluştuğu şeklinde yorum yapılabilir[148].

1. Tahakkuk

Tebliğ edilen verginin ödenmesi gereken aşamaya gelmesi VUK da "tahakkuk" işlemi olarak tanımlanmaktadır. Beyannameye veya ek tahakkuka dayanarak hesaplanan vergiler, kanuni sürelerde itiraza konu edilmemeleri halinde "tahakkuk" etmiş olmaktadır[149]. Gümrük vergilerinde tahakkuk, eşyanın kontrol-muayene işlemlerine tabi olmadan doğrudan doğruya gümrük beyannamesinde yer alan bilgilere göre yapılmaktadır. Eşyaların muayene edilmesiyle bir uygunsuzluk durumunun tespitinde ise ek tahakkuk ortaya çıkmaktadır[150].

Gümrük idaresi, eşyanın tarife cetvelindeki yerinin, beyanname ve evraklar ile karşılaştırmasını yaptıktan sonra beyannameye "uygundur" şerhini düşerek beyannameyi tahakkuk servisine gönderir. Nitekim gümrük vergilerinin tahakkuku "*Gümrük idaresi tarafından gerekli bilgiler kullanılarak tahakkuk ettirilen gümrük vergileri, Gümrük Vergileri Tahakkukunu İzleme Defterine veya bilgisayara kaydedilir."* hükmü ile GK m.195 uyarınca gerçekleştirilmektedir. Tescil, kontrol-muayene işlemlerinden sonra tahakkuk servisinde BİLGE sisteminde yer alan kıymet ve oran ile gümrük vergisi hesaplanır.[151]. Zira gümrük vergilerinin hesaplanması da GK m.193 "……*bir eşyaya*

---

[148] GK m.69/1 bu hususu şu şekilde açıklamaktadır: *"Eşyanın ilgili rejime tabi tutulma şartlarının yerine getirilmesi ve eşyanın yasaklayıcı veya kısıtlayıcı önlemlere tabi olmaması kaydıyla, gümrük idareleri, tescilden sonra beyannamedeki bilgileri kontrol ederek veya belli hallerde kontrol etmeksizin, eşyayı teslim ederler".* Dolayısıyla tescil yani tahakkuk ve ödeme işlemleri ile eşya teslim edilerek vergilendirme süreci sonlandırılmış olmaktadır. Çünkü gümrük vergileri beyan esasına dayanmasına rağmen bir nevi bildirim sistemi gibi doğrudan eşyanın vergilendirildiği, ödendiği ve ayrıca eşyanın mülkiyeti değişse de borçlusunun değişmediği özellikli bir vergidir. Bununla birlikte vergilendirme süreci dolaysız vergilere de benzetilebilir. Çitil, a.g.m., s.22.

[149] Yağan, a.g.e., s.187; Erdoğan Öner, *Türk Vergi Sistemi*, 8.b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017, s.336; Saygılıoğlu, Akçin, a.g.e., s.201; GK m.195.

[150] Dölek, a.g.e., s.102.

[151] Saygılıoğlu, Gerçek, a.g.e., s. 198.

uygulanacak ithalat veya ihracat vergileri tutarı, bu eşyaya ilişkin gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihteki vergi oranları ve diğer vergilendirme unsurlarına göre belirlenir." hükmü uyarınca gerçekleştirilmektedir. Her ne kadar Gümrük Kanunu'nda tarh işlemi tanımlanmasa da gümrük vergilerinde tahakkukun tarh işleminin yerini aldığı ifade edilebilir. Ancak gümrük terminolojisinde tarh kavramının yer almaması nedeniyle tahakkuk kavramının kullanılması uygun düşmektedir.

Gümrük vergileri her nekadar beyan esasına dayalı olsa da tahakkuk süreci ifade edildiği üzere "beyana dayalı" ve "idarece tahakkuk (ek tahakkuk)" olmak üzere iki şekilde gerçekleşir. Yükümlünün beyanı ile yapılan muayene veya kontrol işlemi sonunda eşyanın cinsi, niteliği, ağırlığı, miktarı, kıymet unsurlarında farklılıklar ortaya çıkabilir. Farklılığın nedenlerinin neler olduğu değerlendirildikten sonra yapılacak ek tahakkuk oluşması durumunda mükellefe/temsilcisine bildirilerek beyanname üzerine tahakkuku gördüklerine dair imza alınarak ya da bizzat görüşülemeyen mükellefe yazılı tebligat yapılır. Dolayısıyla ek tahakkuk işlemi, hiç alınmayan ya da eksik alındığı tespit edilen gümrük vergi ve resimlerinin idare tarafından tespitidir[152].

Sonuç itibarıyla gümrük sisteminin ve gümrük vergilendirme sürecinin iki önemli kavramı doğru beyan ve tahakkuk oluşturmaktadır. Çünkü gümrük vergilerinde beyan esası çerçevesinde süreç işlemekte ve tahakkuk işlemi ile de vergilendirme sürecinin en önemli aşaması tamamlanmaktadır. Tescil işlemiyle idareye beyanda bulunulduktan sonra idare adeta süreci en baştan kontrol ederek uygunluk, doğruluk araştırmasına gitmektedir. Bu husus gümrük vergilerinde "beyan" ifadesinin sadece mevzuatta yer aldığını sürecin "beyan usulü" nden farklı işlediğini ortaya koyar niteliktedir[153].

2. Tebliğ

Gümrük işlemlerinin salt hukuka uygun ve doğru olmaları yeterli olmamakla birlikte idari işlemlerin hüküm ifade edebilmesi için muhatabına uygun şekilde bildirimleri (tebligat) gerekmektedir. İdarenin işlemlerinin hüküm ifade edebilmesi için muhatabına uygun şekilde yani tebligat hukuku hükümleri çerçevesinde bildirilmesi gerekmektedir[154].

---

[152] Cimilli, a.g.e., s.130-133; Kutlu, *Gümrükleme*, s.85; Yağan, a.g.e., s.110.

[153] Mustafa Nuri Anıl, "Mütekamil Bir Gümrük Sistemine Olan İhtiyacımız", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, S.2, 1956, s.169.

[154] Kılıç, a.g.e., s.513; Mustafa Şahin, "Gümrük İşlemlerinin ve Vergilerinin Tebliği", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Ekim, S.154, 2016, s.238.

Gümrük idaresinin gümrük idaresi kararların ilgililerine bildirimleri de hukuk kurallarına uygun olarak yapılması gerekmektedir. Özellikle kanuni sürelerin başlangıç ve bitiş tarihlerinin tespitinde itiraz, dava açılması gibi hukuki yollara gidilmesinde tebliğ tarihi önem taşımaktadır[155].

Tebliğ, gümrük vergilendirme sürecinde tahakkuk ve ödeme arasında köprü görevi gören idari işlemdir[156]. Tahakkuk eden vergiler tebliğ edildikten sonra, eşyaya ilişkin tarife, kıymet, menşe, muaflık-istisna hükümlerinden kaynaklanan vergi borcuna itiraz edebilir. Vergi tahakkukuna itiraz edilmediği taktirde tahakkuk kesinleşmiş olmaktadır[157].

> GK m.197 "(1) *Gümrük vergileri, tahakkukundan hemen sonra (..)yükümlüye tebliğ edilir. 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"* hükmü uyarınca, gümrük vergilerinde tebliğ, tahakkuktan sonra ortaya çıkmaktadır[158].

Bir diğer ifadeyle, gümrük vergilerinin tebligatı beyana dayalı işlemlerde eşyanın teslimi ile gerçekleşmesi gümrükten eşyasını hemen çekmek isteyen yükümlüler açısından önemli olup vergilerin ödenmesi ile birlikte gerçekleşmektedir. Nitekim bu durum vergilerin tahsilat sürecini hızlandırarak tahakkuk/tahsilat oranının yüzde yüze yakın ve vergi toplama maliyetini düşük olması ile gümrük idaresine avantaj sağlarken yükümlü de herhangi bir ek maliyete katlanmadan eşyasını gümrükten çekebilmektedir[159].

4458 sayılı Kanun, gümrük vergilerinin tebliğ yöntemlerini düzenlememiştir. Bu hususta kanunda açıkça bir usul öngörülmemesi nedeniyle genel kanun niteliği olan 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümleri geçerlidir[160]. Öte yandan Gümrük idareleri 5326 sayılı

---

155 Kılıç, a.g.e., s.165.
156 S. Ateş.Oktar, *Vergi Hukuku*, 11.b, İstanbul: Türkmen Kitapevi, 2016, s.122-123.
157 Cimilli, a.g.e. s,134.
158 Yağan, a.g.e., s.187.
159 Şahin, *"Gümrük İşlemlerinin ve Vergilerinin Tebliği*", s.240.
160 Mutluer, Dayanç Kuzeyli, a.g.e., s.173.

Kanunun 26 ıncı maddesi uyarınca idari yaptırım kararlarını da 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümlerine göre tebliğ etmektedir [161].

Ancak her ne kadar mevzuat bu şekilde olsa da uygulamada tebligat işlemleri sonradan kontroller neticesinde yapılan ek tahakkuk ve hiç beyan edilmeyen durumlarda yapılmaktadır. Çünkü yükümlü beyanının uygun bulunması ile tahakkuk etmekte ve tebliğ ayrıca yapılmamaktadır. Gümrük vergilerinde tebligatın özel usulü bulunmamaktadır. Tahakkuk fişi veya tebliğ evrakı gibi bir düzenleme beyana dayalı tebliğ işlemlerinde söz konusu değildir. GK 197'de "……*gümrük idarelerinin eşyayı teslim etmesi, gümrük vergilerinin yükümlüye tebliği yerine geçer*" hükmünün de açıklanmasında fayda görülmektedir. Normal şartlarda eşya teslimi, gümrük vergilerinin ödenmesi ile gerçekleşmektedir. Eşyaya ilişkin vergilerin ve diğer mali yükümlülüklerin ödenmeden teslim edilmesi mümkün değildir. Bunun da tebliğ yerine geçmesi şeklinde düzenlemenin yer almasında mantıklı bir çıkarım yapılması mümkün değildir. Öte yandan hüküm uyarınca tahakkuk, tebliğ ve ödeme işlemlerinin aynı zamanda gerçekleştiği de görülmektedir. Tüm açıklamaların yanı sıra eşya tesliminin tebliğ yerine geçmesi gümrük vergilerinde tebliğ yöntemlerinin diğer vergiler de uygulanan genel tebliğ kavramından farklılığını da ortaya koymaktadır[162].

3. Ödenme

Özet beyan ile gümrüğe sunulan eşya için gümrük işlemleri "d*enizyolu ile gelen eşya için, özet beyan verildiği tarihten itibaren kırk beş gün, diğer bir yolla gelen eşya için, özet beyanın verildiği tarihten itibaren yirmi gün, içinde" tamamlanması* gerekmektedir. Gümrüğe beyan işlemleri GK m.46 da düzenlenen bahsi geçen sürelerle bağlıdır. "*Eşyaya ait vergilerin ödenmesi veya kaldırılmasını veya teminata bağlanmasını veya beyannamenin iptal edilmesini veya eşyanın gümrüğe terk edilmesini veya imhasını veya müsadere edilmesini"* (GY m.3/h) ifade eden "gümrük işlemlerinin bitirilmesi" deyimi ise burada önemli bir düzenleme olarak karşımıza çıkmaktadır. Gümrük vergilerinin ödenmesini de kapsayan gümrük işlemlerinin bitirilmesi deyimi, GK m.46 uyarınca tayin

[161] 7201 sayılı Kanunu'nun 48.maddesi "*Gümrük ve inhisar işlerinde, kendi kanunlarının imkân verdiği hallerde muamelenin cereyan ettiği yerde hazır bulunan alakalıya tebligat memur vasıtasiyleyapılır*" hükmü gümrük işlemlerinin tebliğini düzenleyen maddedir. Recai Hergün, *Gümrük Dili ve Okuryazarlığı 2.Cilt*, Ankara: Özdoğan Matbaası, 2021, s.173; Şahin, *"Gümrük İşlemlerinin ve Vergilerinin Tebliği"*, s.239.

[162] Şahin, *Gümrük Vergileri*, s.58; Akçin, a.g.e., s.567.

edilen süreler uyarınca gümrük vergilerinin ödenmesini zorunlu kılmaktadır. Zira deniz yolu ile gelen eşyalarda "kırk beş" gün; diğer yollarla gelen eşyalar için özet beyanın verildiği tarihten itibaren "yirmi gün" içinde vergilerin ödenmesi gerekmektedir.

> GK m.198 "*Yapılan kontrol ve denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen gümrük vergileri ile işlemleri daha sonra yapılmak üzere teslim edilen eşyaya ilişkin gümrük vergilerinin, yükümlüye tebliğ edildiği tarihten itibaren on beş gün içinde ödenmesi zorunludur.*"

Hükmü vergilerin ödenmesini düzenleyen hükümdür. Ancak burada ek tahakkukun ortaya çıkması durumunda hesaplanan verginin yükümlüye tebliğinden itibaren on beş gün içinde ödenmesi gerekliliğine vurgu yapılmaktadır. Beyana dayalı tahsilatın kaç gün içerisinde ödenmesi gerektiğine kanunda açıkça düzenlenmemiştir. Süre her ne kadar kanunda belirtilmese de eşyanın teslim alınabilmesi için verginin ödenmesi gerektiği için, gümrük idaresi ve kişilere maliyet oluşturmaması sebebiyle ödenmesinin hemen gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Yine GK m.200/1 "*Gümrük vergileri Türk Lirası olarak ödenir. Bu ödeme 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda öngörülen usullere göre yapılır"*. Aynı şekilde GK m.201 "*Süresi içinde ödenmeyen kesinleşmiş gümrük vergileri hakkında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanır*". Hükmü ise gümrük vergilerinin ödenmesinde AATUHK' nuna atıf yapmaktadır. Kanunun m.37 uyarınca da eğer vergi ödenmesi özel kanunlarda belirlenmişse o tarihlerde belirlenmemişse de ilgilisine tebliğden itibaren "bir ay" içinde ödenir. Bu bağlamda gümrük vergilerinin ödenmesine ilişkin gümrük vergilerinin ödenme zamanı düzenlenmediği için yükümlüye tebliğden itibaren gümrük vergilerinin bir ay içinde ödenmesi gerektiğine vurgu yapılabilir[163]. Eğer yükümlü ödeme süresi bitmeden ek süre aldıysa ek otuz gün süre daha verilebilir. Ek süre alınmadıysa ve gümrük işlemleri de tamamlanmadığı taktirde GK m.177, 178 uygulanır.

[163] Şahin, *Gümrük Vergileri*, s.59.

IV. GÜMRÜK KABAHATLERİNİN HUKUKİ ÇERÇEVESİ

Kabahatler Kanunu'nun 3'üncü maddesi;

"*Bu kanununa) idarî yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümleri, b) diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde; diğer genel hükümleri, idarî para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında, uygulanır.*"

Hükmü uyarınca 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda düzenlenen idari yaptırımlarda KK genel hükümleri geçerlidir. Diğer kanunlarda aksine hüküm olmaması halinde kanunun genel hükümleri idari yaptırımlarda da uygulanır[164].

4458 sayılı Gümrük Kanunu idari yaptırım tatbik edilen kabahatleri düzenleyen özel nitelikli bir kanundur. Diğer bir ifadeyle, bazı eylemler Kabahatler Kanunu'nda düzenlenmesine rağmen Gümrük Kanunu'nda düzenleme bulunmayabilir, Kabahatler Kanunu'nda düzenlenmemiş bir konuda Gümrük Kanunu'nda hüküm bulunabilir veya da her iki kanunda da düzenleme olabilir. Gümrük Kanunu ile Kabahatler Kanunu norm çatışması yaşandığı durumlara ilişkin uyuşmazlığı çözmeyi ve hangi hükümlerin nasıl uygulanması gerekliliğine açıklama getiren genel ilkeler bağlamında da çerçeve niteliğinde bir maddedir. Özel kanunlarda kabahat türünden eylemlerin ve idari yaptırımların düzenlenmesi ile yetinilmiş ancak idari yaptırımların yerine getirilmesi, zamanaşımı, tekerrür, zamanaşımı gibi konularda KK hükümleri geçerlidir[165].

A. GÜMRÜK KANUNU-KABAHATLER KANUNU İLİŞKİSİ

Gümrük Kanunu-Kabahatler Kanunu ilişkisi kabahat kavramı, kabahatin unsurları, idari yaptırım kavramı hukuki nitelikleri ile ele alındıktan sonra idari yaptırım özel görünüşleri ve zamanaşımı konuları da KK kanunu hükümleri ve GK hükümleri çerçevesinde işlenecektir.

---

[164] Atasorkun, Yurdakul, a.g.e., s.344; KK 3.madde gerekçesi.

[165] Tahir Erdem, "6455 Sayılı Kanun'la Yapılan Değişiklikler Sonrasında Gümrük Kanunun Ceza Hükümleri", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Haziran S.114, 2013, s.270; Altan Rençber, *Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri*, Onikilevha yayıncılık, 2017, s.71.

1. Kabahat Kavramı ve Unsurları

a. Kabahat Kavramı

Haksızlık türü olan kabahat, uzun yıllar "cürüm" ve "kabahat" kavramları şeklinde iki ayrı kavram olarak 765 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda yer almaktaydı. Ancak kabahatlerin suç olmaktan çıkarılması ile ilgili çalışmalar neticesinde ülkemizde de kabahatlerin ayrı bir kanun ila düzenlenme ihtiyacı hasıl olmuştur. "Kabahat" ve "suç", her ikisi de hukuka aykırı ve haksızlık niteliğinde eylemlerdir. Ancak "hareket", "hareketin önem derecesi", "hareketin ağırlığı" gibi hususlar her ki eylemin birbirinden ayrılan başlıklarıdır[166] .

Kabahat kavramının tarihi, suç kavramı kadar eski değildir. Kabahatler zaman içerisinde suçun tasniflendirilmesi neticesinde ortaya çıkmıştır[167].

> Kabahatler, "*İdari yapıdan kaynaklanan ve devletin/idarenin çıkarlarına karşı gerçekleştirilen icrai ya da ihmali hareketler*", "uzak *tehlike hareketleri*", "*zarar ve tehlike suçu*", "*basit suçlar*", "*cüce cürümler*", "*kamunun iyiliğini ve gelişmesini engelleyen eylemler*", "*sonradan kazanılmış haklara yönelik eylemler*", "*huzur ve güvenliği ihlal edici eylemler*", "*faildeki ahlaki bozukluk sonucu ortaya çıkan eylemler*" şeklinde literatürde farklı şekillerde yer almaktadır[168].

Bir eylemin suç ya da kabahat olarak nitelendirilmesinde izlenen politika dayanak oluşturur. Diğer ifadeyle, haksızlık oluşturan fiillerin kabahat/suç olarak ayrımında bir nitelik farkı değil "nicelik" farkı esas kabul edilebilir[169]. Nicelik farkı, uygulanacak yaptırım ya da korunacak hukuksal değerin önem derecesine dayanır. Kabahatlerin suçlara göre daha az zararlı/tehlikeli olması da nicelik farkını açıklamaktadır. Öte yandan "*toplum düzeni*", "*genel ahlak*", "*genel sağlık*", "*çevre*" ve "*ekonomik düzeni koruma*" gibi çeşitli amaçlara yönelik tatbik edilen yaptırımlar niteliksel teorinin varlığını destekler

---

166 Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 10.b., Bursa: Ekin Yayınevi, 2017, s.1-2; Rençber, a.g.e., s.15.

167 Berrin Akbulut, *Türk Ceza Kanunu ile Kabahatler Kanunu Genel Hükümlerinin Yaptırım Hükümleri Dışında Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi*, 2.b., Ankara.: Adalet Yayınevi, 2014, s.63.

168 Tahir Erdem, *Vergisel Kabahatler*: Beta Yayıncılık, 2010, s.9-11; Fatih Selamı Mahmutoğlu, "Suç-Kabahat Ayırımı-İdari Ceza Hukuku'nun Temelleri", *İdari Ceza Hukuku Sempozyumu*, (Ed. İlhan Ulusan-Funda Başaran Yavaşlar), 1.b., Ankara.: Seçkin Yayıncılık, 2009, s.29-35.

169 22. Dönem, Kabahatler Kanunu Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu, 10.03.2005,

niteliktedir[170]. Niteliksel ve niceliksel ayrıma ilişkin geliştirilen çeşitli görüşler her ne kadar birbirinden çeşitli noktalarda ayrılsa da Kabahatler Kanunu'nun gerekçesinde ifade edildiği üzere suç ve kabahat arasındaki ayrımı "niceliksel fark" esasına dayanmaktadır[171].

XX. yüzyılda "*İdari ceza hukuku"* dalının oluşmasıyla ekonomi, idari, ticari konularda idari yaptırım tatbik edilecek eylemlerin özel kanunlarda düzenlenme gereği doğmuştur. Cezalandırma yetkisine sahip olan devletler, sınırlarının genişlemesi ve hukuk alanında yaşanan gelişmeler neticesinde, idari organlarına da yaptırım uygulama yetkisi tanımıştır. Nitekim Alman hukukçular İdari Ceza Hukuku'nu, Ceza Hukukundan ayırarak bir nevi bu eylemlerin cezalandırılma yetkisinin idareye devretmişlerdir. Zaman içerisinde nitelikli eylemler suç olmaktan çıkartılarak bu konuda idareye yetki tanınması uygulaması yaygınlaşmıştır. Ülkemizde dünyada yaşanan bu eğilime ayak uydurmuştur. İlk defa "8 Ağustos 1858 tarihli Ceza Kanunnamesinde "cinayet", "cünha" gibi suçların bir çeşidi olarak yer almıştır. Ve kabahatlerin dar anlamda suç olmaktan çıkartılmasına yönelik düzenlemeler neticesinde kabahatler, ceza kanunundan ayrılarak ayrı bir kanunda yer almaya başlamıştır[172].Yargılama maliyetlerinin yükselmesi, uluslararası hukuka uyum konusunda yeni düzenlemelere ihtiyaç duyulması, kabahat ve suçlara ilişkin yaptırımların ihtisaslaşmış uzman idareler ve idareciler tarafından verilmesi başlıca nedenlerden dolayı kabahatlerin suç olmaktan çıkartılmasına ilişkin süreci hızlandırılmıştır[173].

Suç ve ceza politikasındaki yeni yaklaşım ile "kabahat" ya da "idari suç" filleri "30.03.2005 tarihli 5326 sayılı Kabahatler Kanunu" ile yasal zemine kavuşturulmuştur[174].

---

[170] F. Selami Mahmutoğlu, *Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Düzene Aykırılıklar Hukukunda (İdari Ceza Hukukunda) Yaptırım Rejimi*, İstanbul: 1995, s.98-101; Hamide Zafer, Gülfem Pamuk, Kerim Çakır, *Gerekçeli-Açıklamalı Kabahatler Kanunu*: Beta Yayıncılık, 2014, s.3; Kabahatler Hukuku Yazıları 1, s.50; Mustafa Özen, *İdari Ceza Hukuku*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2013, s.5.

[171] F. Selamı Mahmutoğlu, *"Suç-Kabahat Ayırımı-İdari Ceza Hukuku'nun Temelleri, İdari Ceza Hukuku Sempozyumu,* s.29-35.

[172] Feyyaz Gölcüklü, "İdari Ceza Hukuku ve Anlamı, İdarenin Cezai Müeyyide Tatbiki,"*SBFD,* C.18, S.2, Haziran, 1963, s. 115-119; Kayıhan İçel, "İdari Ceza Hukuku ve Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi", *İÜHF Mecmuası*, C.50, Sayı 1-4, s.117-120;Ersan Şen, "İdari Ceza Hukuku", İ.*Ü Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi,* No:8, Temmuz, 1994, s. 21;49-50; Mahmutoğlu, *Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Düzene Aykırılıklar Hukukunda (İdari Ceza Hukukunda) Yaptırım Rejimi*., s.97-103; Özen, a.g.e., s.7-8; Haluk Çolak, *Gerekçeli-Karşılaştırmalı-Notlu-İçtihatlı Kabahatler Kanunu,* Ankara: Bilge Yayınevi, Ankara, 2007, s.26.

[173] Zekeriya Yılmaz, *Türk Ceza Kanunu ve Kabahatler Kanunu*, 1.b.: Seçkin Yayıncılık, Ağustos,2005, s.352; Mahmutoğlu, *"Suç-Kabahat Ayırımı-İdari Ceza Hukuku'nun Temelleri, İdari Ceza Hukuku Sempozyumu,* s.31.

[174] Hamide Zafer, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 5.b., İstanbul.: Beta Yayınevi, 2015, s.89; Erdener Yurtcan, *Kabahatler Kanunu ve Yorumu*, İstanbul: Beta Yayınları, 2005, s.2; Özen, a.g.e., s.36.

Hukuki değerlerin korunması ve toplumsal yaşamın sürdürülebilir kılınması haksızlık oluşturan fiillerin, neticelerinin ağırlıklarına göre çeşitli yaptırımlar uygulanarak ortadan kaldırılması ile mümkün kılınabilir[175]. Zira, "haksızlık teşkil eden eylemler" den toplum düzenini ağır şekilde ihlal edenler "suç" hafif ihlaller ise "kabahat" olarak tanımlanmaktadır[176].

Arapça kökenli bir sözcük olarak, "*uygunsuz hareket*", "*çirkin, yakışıksız davranış*", "*kusur*", "*töhmet*" anlamlarına gelen kişinin veya toplumun iyiliğine, esenliğine ve gelişmesine zarar vermeyen, bir hakka ilişkin ihlal tehlikesi oluşturan, sosyal düzeni ağır derecede tehdit etmeyen fiiller olarak tanımlanmaktadır[177].

5326 sayılı Kabahatler Kanunu 2.madde uyarınca ise kabahat "*Karşılığında idari yaptırım uygulanmasının öngörüldüğü haksızlıklar*" olarak tanımlamaktadır. Dolayısıyla bir haksız harekete veya neticeye idari yaptırım uygulanabilmesinin öncelikli temel şartını o eylemin ilgili kanunda tanımlanmış olması oluşturmaktadır[178]. Kabahat kavramı, haksızlık sözcüğü ile bire bir ilişkilidir. Haksızlık ise, "*hakkın olmadığı*", "*herhangi bir durumda sınırın aşılması*", "*hukuka aykırı fiiller*" anlamlarına gelmektedir.

Gümrük kabahatleri ise gümrük, vergi, ticaret politikalarının işleyişine ilişkin kuralları gümrük mevzuatında belirlenen fiillerin ihlali ile ortaya çıkmaktadır. Genelde parasal yaptırım öngörülen gümrük kabahatlerine kanunda tanımlanan idari tedbirler de uygulanır[179].

b. Kabahat Unsurları

Haksız bir eyleme ne zaman, hangi şartlarda, hangi yaptırımın uygulanacağı kanun koyucunun iradesi ile belirlenir. Ancak bir eyleme yaptırım uygulanabilmesi için sadece haksızlığın varlığı yeterli değildir. Bir eylemin taşıması gereken unsurların tam olması ile fail cezalandırılır[180]. Ceza hukuku öğretisindeki genel suç teorisi, idari yaptırımlarda da

---

[175] Akbulut, a.g.e., s.9-13.
[176] Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s.6
[177] TDK sözlüğü; Zafer, Pamuk, Çakır, a.g.e., s.4.
[178] Özen, a.g.e., s.4-5; Özen, a.g.e., s.5; 5326 sayılı Kabahatler Kanunu gerekçesi.
[179] Tayfun Ercan, *Türk Hukukunda Gümrük Kabahatleri*, 1.b., İstanbul, Onikilevha Yayıncılık, 2016, s.54-55.
[180] Kayıhan İçel, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*: Beta Yayınevi, 2017, s.233; Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s.13; Sulhi Dönmezer veSahir Erman, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Cilt II*, İstanbul, 14.b.: Der

geçerlidir. Bu bağlamda ceza hukukunda tanımlanan suçun "kanuni unsur", "maddi unsur", "manevi unsur", "hukuka aykırılık unsuru" başlıkları kabahatler için de geçerlidir[181].

(1) Kanuni Unsur

Bir eylemin kabahat olarak tanımlanmasında kurucu unsur, kanuni unsurdur. Bir "fiil" in kanun hükmüne uygun olması halini ifade etmektedir. Doktrinde, "kanuni unsur" ve "tipik unsur" kavramları, birbirlerinin yerine kullanılmaktadır[182]. Ancak kanuni unsur, kabahatin kanunda düzenlenmiş olmasını ifade ederken aynı zamanda kanunilik ilkesinin görünüş şeklini oluşturur. Tipiklik ise, "tip" in yani bir ceza ya da tedbire bağlanmış soyut insan davranışının yani fiilin biçim yönünden ifadesidir. Kişi davranışlarının normun çizdiği davranış modeli ile örtüşmesine "tipiklik[183]" ya da "tipe uygunluk" denir[184].

Gümrük kabahatlerinin kanunda yer alan ölçütlere uygunluğu özellikle fiile öngörülen idari yaptırımların doğrudan kişi temel hak ve özgürlükleri ile ilişkili olması kanuni unsurun gerekliliğini ve önemini ortaya koymaktadır[185].

(2) Maddi Unsur

Maddi unsur, kabahatin dış görünümünü tamamlayan davranış şekilleridir[186]. Kanuni tanıma uygun olarak cereyan eden ve dış alemde değişiklik meydana getiren müspet veya menfi hareketlerdir. Müspet hareketler "icrai", menfi hareketler "ihmali" hareket olarak tanımlanır. Bir fiilde maddi unsurun varlığını "hareket", "fail", "mağdur", "konu", "netice" ve "nedensellik" başlıkları ile açıklamak mümkündür[187].

Yayınları, 2019, s.3-9; BerndHeınrıch, *Ceza Hukuku Genel Kısım-I(*Ed. Prof.Dr.Dr.h.Yener Ünver), Ankara: Adalet Yayınevi, 2014, s.72.

[181] Zeynel T. Kangal, *Kabahatler Hukuku*, 2.b., İstanbul.: Onikilevha Yayıncılık, 2019, s.132; Ramazan Çağlayan, *İdari Yaptırımlar Hukuku*, Ankara: Alfa Basın Dağıtım,2006, s.87.

[182] Hakan Hakeri, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 21.b., Ankara.: Adalet Yayınevi, 2017, s.138; Veli Özer vd., *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 9.b.: Seçkin Yayıncılık, 2018, s. 208-209; Akbulut, a.g.e., s.225; Dönmezer, Erman, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Cilt II*, s.65-66; Ercan, *Türk Hukukunda Gümrük Kabahatleri*, s. 55.

[183] Hakeri, a.g.e., s.136.

[184] Kangal, a.g.e., s.136; Selahattin Keyman, "Tipiklik ve Ceza Hukuku", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.37, S.1980, s.81-89; Özer vd., a.g.e., s.208-209.

[185] Ercan, *Türk Hukukunda Gümrük Kabahatleri*, s.55.

[186] Akbulut, a.g.e., s.227--243; Turgut Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, 4.b., Ankara: Yetkin Yayınları, 2019, s.69.

[187] Nur Centel, Hamide Zafer, Özlem Çakmut, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*: Beta Yayıncılık, 2016, s.232.

-*Harekete Göre Kabahatler*; Bir eylemin cezalandırılabilmesinin temelini kanunda düzenlenen hareketin gerçekleştirilmesi oluşturmaktadır. Hangi durumların hareket olarak yorumlanacağı doktrinde çeşitli başlıklarla incelense de genel bağlamda hukuk kurallarına başvurmadan, doğal gerçekliklere dayanan "Ontolojik teoriler" ile "Normativist (Hukuki) teoriler" bağlamında iki başlıkla bu hususun açıklanması mümkündür[188]. Modern ceza hukuku ise, bir eylemin varlığını, bireyin iradesine bağlı yani icrai ya da ihmali insan davranışlarına bağlamaktadır[189].

Kanunlar haksızlık teşkil eden hareketleri düzenlerken "*hareketsiz kabahat/suç olmaz*" ilkesine bağlıdırlar. Nitekim hareketlerin meydana gelme şekillerinin belirlenmesine de kanuni unsur dayanak oluşturmaktadır. Dolayısıyla da hareketlerin kanunlarda düzenlenme şekilleri esas alınarak çeşitli şekillerde ayırımı mümkündür.

Hareketin yapılış şekline göre kabahatler: "İcrai hareketli" ve "ihmali hareketli" olmak üzere iki başlıktan oluşmaktadır. Yasaklanan normun meydana gelmesi "icrai kabahat" i ortaya koymaktadır. "İcrai", kişinin eylemi "yapma" biçiminin nesnelleştirildiği bir davranıştır[190]. İhmal ise, kişinin yeteneğine ya da mevcut duruma göre yapması mümkün olan bir hareketi iradi olarak yapmamasıdır. Dolayısıyla kanunun yapılmasını emrettiği fakat fail tarafından yapılmayan hareketler "ihmali hareketli kabahat*"* olarak tanımlanmaktadır[191]. GK 235/1.a "*Serbest dolaşıma giriş rejimine tabi eşyanın genel düzenleyici idari işlemlerle ithalinin yasak olduğu beyan, muayene, denetim veya teslimden sonra ortaya çıkarılması"* eylemi "icrai gümrük kabahati" ne örnek verilebilir. Yine GK 241/3.d "*özet beyan veya özet beyan olarak kullanılan ticari veya resmî belgenin süresi içinde verilmemesi*", 241/3.k "*serbest bölgelerde çalışan veya buralara giren ve çıkan kişilerin bu kanunla konulmuş kurallara uymaması*" eylemleri icrai veya ihmali şekilde ortaya çıkması mümkündür.

---

188 Akbulut, a.g.e., s.255-259.

189 Kayıhan İçel, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.269-272; Mahmut Koca, İlhan Üzülmez, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 11.b.: Seçkin Yayınevi, s.92-101; Timur Demirbaş, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 13.b: Seçkin Yayınevi,2018, s.225-228; Centel, Zafer, Çakmut, a.g.e., s.234-241.

190 Zeki Hafızoğulları, Muharrem Özen, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 11.b.: Savaş Kitap ve Yayın Dağıtım, 2018, s.171; Kangal, a.g.e., s.137-139.

191 Hakeri, a.g.e., s.171; İzzet Özgenç, *Türk Ceza Hukuku*, 13.b.: Seçkin Yayıncılık, 2006, s.215; Nevzat Toroslu, *Ceza Hukuku Genel Kısım*: Savaş Yayınevi, Ekim, 2005, s.117

Hareketin belirli olmasına göre kabahatler; "Serbest hareketli", "bağlı hareketli", "seçimlik hareketli" olmak üzere üç başlıkta tasnifi yapılabilir. Kanunda hareketin tek tek sayılması yerine sadece yasaklanan neticenin gösterildiği kabahat "serbest hareketli kabahat" tir[192]. Kanunun fiillerin işlenmesini şarta bağladığı kabahatlere "bağlı hareketli kabahatler"[193]; kanun hükmünde hareketin yapılış şeklinin açık olarak belirtilmediği, özelleştirilmediği, kabahatlere ise "seçimlik hareketli kabahatler" denir[194].

GK m.235/1-c de, "*Eşyanın ithali, belli kuruluşların vereceği ve gümrük idaresine ibrazı veya beyanı zorunlu olan lisans, izin, uygunluk belgesi veya bu belgeler yerine geçen bilgiye bağlı olmasına rağmen, eşya belge veya bilgiye tabi değilmiş ya da belge veya bilgi alınmış gibi beyanda bulunulması"* fiilin maddi unsurunu oluşturmaktadır. Ancak burada "uygunluk ve yeterlilik belgesine tabii değilmiş gibi beyan etme" veya "uygunluk veya yeterlilik belgesi alınmış" gibi beyanda bulunulması şeklinde olması sebebiyle seçimlik kabahate örnek oluşturmaktadır.

-Hareketin sayısına göre ise kabahatler; "Tek hareketli", "birden fazla hareketli" olarak iki başlıkta tasnifi yapılabilir. Kanun koyucunun neticeyi tek bir hareketin meydana gelmesine bağladığı kabahatlere "tek hareketli kabahat"; kanuni tanımda birden çok hareketin yer aldığı kabahatlere "birden fazla hareketli kabahat" meydana gelmektedir[195]. GK' da "vergi kaybına neden olan işlemler" başlığını oluşturan 234-238 maddelerinin her biri serbest hareketli gümrük kabahatine örnek oluşturur. Diğer taraftan KMK m.3 kaçakçılık fiillerinin neler olduğu hangi hareketler ile doğduğu yer almaktadır. Dolayısıyla gümrük kanununda yer alanlar "bağlı hareketli gümrük kabahati" tasnifine uygunken KMK de yer alan kaçakçılık fiilleri "bağlı hareketli suçlara" örnek oluşturmaktadır.

-*Fail Bakımından Kabahatler;* Nasıl ki bir haksızlığın kabahat olarak tanımlanması için öncelikle kanunda tanımlanması gerekiyorsa failin de kanunda düzenlenmesi gerekmektedir. Kanunda yer alan unsurları yani tipik hareketi gerçekleştiren kişiye "fail"

[192] Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s.19.
[193] Dönmezer, Erman, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Cilt II*, s.84.
[194] Mehmet Yüce, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*: Adalet Yayınevi, 2018, s.9-10; Kangal, a.g.e., s.142; Akbulut, a.g.e., s.269-270; İzzet Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*: Seçkin Yayıncılık, 2017, s.173-174.
[195] Dönmezer, Erman, *Nazari ve Tatbıki Ceza Hukuku Cilt II*, s.85; Akbulut, a.g.e., s.269.

veya "aktif süje" denir[196]. Herhangi bir kişi tarafından işlenen kabahatler "genel nitelikli"; özel vasıflar taşıyan kişiler tarafından işlenenlere ise "mahsus(özgü) fail" olarak nitelendirilir[197].

Hukuk süjesinin birtakım haklara sahip olması, haklarını kullanabilmesi, yani hukuki açıdan "ehliyet" kavramı açıklamaktadır. Bireylerin farlılıklarını ve birbirlerinden ayrılmalarını ortaya koyan aynı zamanda birbirlerinden farklılıklarını eşitleyen bir soyutlamadır. Diğer bir ifadeyle kişiler, "hak ehliyeti (medeni haklardan yararlanma ehliyeti)" ve "fiil ehliyeti (medeni hakları kullanma ehliyeti)" ne sahip olup olmaları hususunda farklılıklar gösterir. Özellikle fiil ehliyeti, "bir kimsenin kendi fiiliyle ve işlemleriyle lehine haklar edinebilmesi ve aleyhine borçlar üstlenmesi" durumudur[198]. 4458 sayılı Kanun'da geçen "kişi" kavramının tanımında, "*gerçek ve tüzel kişilerin ve ayrıca hukuken tüzel kişilik statüsüne sahip olmamakla birlikte yürürlükteki mevzuat uyarınca hukuki tasarruflar yapma yetkisi tanınan kişiler ortaklığının da"* gümrük işlemlerini gerçekleştirecekleri hüküm altına alındığından tüzel kişilerin sorumluluklarının gümrük işlem ve uygulamalarından kaynaklanan durumlarda bulunduğu ifade edilebilir[199].

-*Mağdur Bakımından Kabahatler*; Kabahatin hukuki konusunu oluşturan varlık veya menfaatin sahibi "pasif süje" veya "mağdur" olarak tanımlanır. Bireysel, toplumsal veya kamusal nitelikteki belirli varlıkların veya menfaatlerin ihlal edilmesi çeşitli mağduriyetleri doğurmaktadır. Zarar verilen şey, değer "mağdur" olarak kabul edilir. Toplumun geneli ortaya çıkan haksızlıktan etkileniyor ise mağdur kavramı geniş şekilde yorumlanırken belli kişiler ya da toplumun belli kesimi mağduriyet yaşayabilir. Öte yandan bir kişinin kendi

---

196 Hakeri, a.g.e., s.139; Doğan Soyaslan, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 8.b., Ankara: Yetkin Yayınları, 2018, s.249; Mehmet Cemil Ozansü, *Ceza Hukukunda Kasttan Doğan Subjektif Sorumluluk*: Seçkin Yayıncılık,2007, s.22-23.

197 Kangal, a.g.e., s.150-151; Toroslu, a.g.e., s.92.

198 Atiye Merve Işık, *Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davalarda Ehliyet*, 1.b.: Onikilevha Yayıncılık, 2019, s.5-6; Şebnem Akipek Özal, *Medeni Hukuk*, (Ed. Hayriye Şen Doğramacı), Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını No:1312, Eskişehir, s .33-36, 2018; Mehmet Cemil Ozansü, Ceza Hukukunda Kasttan Doğan Subjektif Sorumluluk, Seçkin Yayıncılık,2007, s.22-23.

199 Soyaslan, a.g.e., s.528-529; GK m.3/3; Centel, Zafer, Çakmut, a.g.e., s.244-246; Kangal, a.g.e., s.148-158; Nur Centel, "Ceza Hukukunda Tüzel Kişilerin Sorumluluğu-Şirketler Hakkında Yaptırım Uygulanması", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2016, Sayı. 4, s. 3313-3326; Devrim Aydın, "Tüzel Kişilerin Ceza Sorumluluğu Tartışmaları", *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, S.10, Aralık 2017, s.100-103; Hakeri, a.g.e., s.145; Akbulut, a.g.e., s.360.

üzerinde haksızlık oluşturması mümkün değildir. Yani, "şeyler", "hayvanlar" ve "ölüler" pasif süje olmazken, "kişi", "devlet" mağdur olmaktadır[200].

Bir toplumda yaşayan herkes sosyal düzeni sağlamakla yükümlüdür. Çünkü bireyler, düzenin bozulmasına sebep oldukları taktirde toplumun geneline olumsuzluklar yansır. Örneğin bir kabahatin işlenmesi hukukî düzen ihlâl edilmesi nedeniyle ortaya çıktığı için devlet her türlü mağdur olmaktadır. Öte yandan vergisini düzenli ödeyen mükelleflere güvence oluşturan vergi kabahatleri, vergisini ödemeyen kesime avantaj sağlamaktadır. Diğer yandan ise, tahsili geciken ya da hiç ödenmeyen vergi gelirlerinden dolayı aksayan kamu hizmetlerinden toplumun tüm fertleri zarar görmektedir[201]. Gümrük kabahatleri ile korunan hukuki değerler, "sosyal ve kolektif niteliklidir. Gümrük vergilerinin tam ve zamanında tahsil edilmemesi hazineyi gelir kaybına uğratacağı için kamu hizmetlerinin de aksamasına neden olur.

-*Konu Bakımından Kabahatler*; Kabahat failin yanı sıra diğer alt unsurların varlığı ile ortaya çıkmaktadır. Eylemin hukuki ve maddi bir konusu olmalıdır. Kabahatin maddi konusunu, tipik fiilin üzerinde gerçekleştirilmesi zorunlu olan şahıs veya şey oluşturmaktadır. Hukuki konu ise, hukuk tarafından himaye edilen menfaate karşılık gelmektedir. Kaynağını birey, aile, toplum veya devlet oluşturmaktadır[202]. Kabahatin hukuki konusu kanunun amacıyla da paralellik göstermektedir. Genel bağlamda kanunların amacı, toplumsal düzeni korumak olsa da zaman zaman kişisel yararın korunmasına ilişkin özel amaçlar da yer alır[203]. Vergi zıyaı kabahatlerinde kabahatlerin konusunu "*eksik vergi alacağının tamamlanması ve vergi alacağının korunması*" oluştururken usulsüzlük kabahatlerinin konusunu şekle ilişkin ödevlerin yerine getirilmemesi oluşturmaktadır.

-*Netice Bakımından Kabahatler*; Hukuki bir değer taşıyan hareketin dış alemde değişiklik meydana getirmesi "*netice*" olarak tanımlanır[204] . Kabahatlerin netice unsuru bakımından tasnifi mümkündür.

---

[200] Toroslu, a.g.e., s.95-96; Hakeri, a.g.e., s.146; Soyaslan, a.g.e., s.249-250.
[201] Altan Rençber, *Kabahate Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri,* İstanbul: OnikiLevha Yayıncılık, 2017, İstanbul, s.338.
[202] Soyaslan, a.g.e., s.252-253.
[203] Dönmezer, Erman, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Cilt II*, s.35.
[204] Dönmezer, Erman, *Nazari ve Tatbıki Ceza Hukuku Cilt II*, s.97; Koca, Üzülmez, a.g.e., s.129; Hafızoğulları, Özen, a.g.e., s.174; Soyaslan, a.g.e., s.256.

--Netice unsuru bakımından kabahatler; "*sırf hareket*", "*neticeli (maddi)"* olarak iki başlıkta tasnifi yapılabilir. Kanunda tanımlanan hareketin icrasıyla, tipiklik ortaya çıkar. Hareketin tamamlanması için neticenin aranmadığı kabahatlere "*sırf hareket kabahati*" denir. Kabahatler, genellikle "sırf hareket" şeklinde ortaya çıkmaktadır. Neticeli kabahatler ise, hareket ile netice arasında nedensellik bağının bulunmasını aramaktadır. Neticeli kabahatlere, kabahatler hukukunda pek rastlanmamaktadır[205].

Neticenin devamlı olup olmamasına göre kabahatler; "*mütemadi(kesintisiz) kabahatler*" ve "*ani kabahatler*" olarak iki başlıkta tasnifi yapılabilir. Mütemadi kabahatlerde hukuka aykırı netice devam etmektedir. Hareketin icrası devam ettiği sürece kabahat işlenmeye devam etmektedir[206]. Kabahatlerde devamlılık sırf hareket kabahatlerinde söz konusudur[207]. Zira KK m.15/2 de mütemadiliğin ne zaman biteceğini "*kesintisiz fiille işlenebilen kabahatlerde, bu nedenle idarî yaptırım kararı verilinceye kadar fiil tek sayılır*" hükmü çerçevesinde hüküm altına alınmıştır[208]. Ani kabahatler de ise, hareketten doğan netice devam etmemekte yani derhal sona ermektedir.

Neticenin yarattığı etkiye göre kabahatler; *"tehlike kabahatleri"*, "*zarar kabahatleri"* olarak iki başlıkta tasnifi yapılabilir. Kanun koyucu hukuki değerlerin bazılarını diğerlerine göre daha fazla korumak istemektedir. Dolayısıyla bu duruma sebep olan failler cezalandırılırken hareketin yöneldiği konunun herhangi bir zarara sebep olmasına gerek görülmeden sadece "*tehlikenin"* varlığı arandığı durumlar da söz konusu olabilir. Kabahatler özellikle tehlike içeren eylemlerden oluşmaktadır. Dolayısıyla neticede tehlike yaratma olasılığı yüksek olan eylemler kabahat olarak tanımlanır[209]. Zarar kabahatleri ise, doğrudan veya dolaylı olarak gerçekleşebilir. Doğrudan zarar, hukukun koruduğu menfaate saldırı şeklinde ortaya çıkarken dolaylı zarar, fiilden doğrudan etkilenilmeyen durumlarda ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda bir kabahatin işlenmesi ile tüm topluma verilen zarar

---

[205] Kangal, a.g.e., s.146; Koca, Üzülmez, a.g.e., s.129-130; Heınrıch, a.g.e., s.91; Akbulut, a.g.e., s.316.
[206] Dönmezer, Erman, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Cilt II*, s.102; Yüce, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, s.13.
[207] Akbulut, a.g.e., s.271-272.
[208] Kangal, a.g.e., s.145.
[209] Yüce, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, s.15; Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.204-205.

dolaylıdır[210]. Zarar kabahatine, vergi kaybına neden olan gümrük kabahatleri tehlike kabahatine usulsüzlük kabahatleri örnek verilebilir.

Neticenin sayısına göre kabahatler; "*basit hareketli"* ve "*zincirleme hareketli*" olarak iki başlıkta tasnifi yapılabilir. Basit hareketli kabahatlerde tek hareket meydana gelmektedir. KK m.15/2.fıkrasının "……*Aynı kabahatin birden fazla işlenmesi halinde her bir kabahatle ilgili olarak ayrı ayrı idari para ceza verilir*". Hükmü ile kabahatlerde zincirleme kabahatin kabul edilmediği vurgulanabilir. Bu bağlamda her bir kabahat bağımsız şekilde değerlendirilir[211].

(3) Manevi Unsur

Manevi unsur, failin kusurlu iradesiyle kanuna aykırı eylemi icra etmesi halidir. "*Kusursuz suç ve ceza olmaz*" ilkesi bir eylemin suç olmasını ve o eyleme ceza verilmesinin şartını kusurla ilişkilendirmektedir. Kusur sorumluluğu, hukuki sorumluluğunun tayininde rolü büyüktür[212]. Zira, bir kişinin özgür iradesiyle karar verebilmesi bu ilkenin esasını oluşturur. Çünkü hukuk aleminde özgür irade, "var olan metafizik bir değer olarak değil, akıl vasıtasıyla doğal koşullarının ve sosyal kurallarının bilinci çerçevesinde" hukuki perspektifle açıklanır[213]. İlkel toplumlarda "objektif sorumluluk" prensibi geçerliydi. Kişinin içsel davranışlarının önemine değinmeden fiil ve netice arasındaki ilişkiyi "maddi nedensellik ilkesi" ile değerlendirmekteydi. Modern ceza hukuku ise, bir eylemi, "tipe uygun, hukuka aykırı ve işlenen fiil ile fail arasındaki ilişkiyi psikolojik ilişki açısından yani "manevi unsur" a dayandırarak açıklamaktadır[214]. Manevi unsur, esasen failin "*hareket etme yeteneği*" ve "*hareket etme*" sini "kusur yeteneği" ve "kusurluluk" kavramları ile açıklamaktadır[215].

Kişinin eylemlerinden sorumlu olması yani kişinin kusurlu şekilde eylemi gerçekleştirmiş olması neticesinde kusurundan dolayı sorumluluğu doğmaktadır. Bu bağlamda, kusur sorumluluğu "*sübjektif sorumluluk*" esasında "kasttan doğan sübjektif sorumluluk" ve

---

[210] Soyaslan, a.g.e., s.251-252.
[211] Özen, a.g.e., s.70.
[212] Ali Ortapolat, "Kabahatler Kanunu Çerçevesinde Gümrük Para Cezalarında Kusur Şartı*", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi,* 2007 Kasım S.47, s.208-209; Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, s.77.
[213] Mehmet Cemil Ozansü, *Ceza Hukukunda Kasttan Doğan Subjektif Sorumluluk*: Seçkin Yayıncılık, 2007, s.19-21.
[214] Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.225; Hafızoğulları, Özen, a.g.e., s.240.
[215] Dönmezer, Erman, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Cilt II*, s.383.

"taksirden doğan sübjektif sorumluluk" olmak üzere ikiye ayrılır[216]. Haksızlık teşkil eden fiili gerçekleştiren şahsın davranış normlarına uygun icap etmemesi, haklı davranışı yapabilme imkânına sahip olmasına rağmen haksız davranışta bulunmayı tercih etmesi ve bu durumlar neticesinde failin ayıplanıp ayıplanmaması gerektiği hususu "kusur" kavramı ile açıklanır. Haksızlık oluşturan eylemlerde failin kınanması gerektiği konusunda yargıya varılabilmesi için kişinin algılama veya irade yeteneğine sahip olması yani "kusur yeteneği" nin bulunması gerekmektedir. Zira, kusur yeteneği bulunmadığı taktirde faile yaptırım uygulanamamaktadır[217].

Bireyin normal şartlarda davranışlarından doğan sorumluluğu üstlenme iktidarına sahip olduğu kabul edilir. Gelişmiş toplumlar, sürekli veya geçici olarak bu iktidardan yoksun olan kesimi isnat edilir görmemektedir. İsnat yeteneği de kusurlu hareketin ön koşulunu oluşturmaktadır. İsteme ve anlama kabiliyeti kişinin belli bir biyolojik ve psikolojik gelişimine bağlıdır. Dolayısıyla tüm insanların biyolojik ve psikolojik açıdan aynı düzeyde olmadıkları gerçeğinden hareketle herkesin algılama ve davranışlarını yönlendirme yeteneğine sahip olması da mümkün değildir[218].

Kusur yeteneği, "algılama" ve "irade" yeteneği toplamından oluşan hukuk düzenince beğenilmeyen zihinsel ve ruhsal durumdur. Algılama yeteneği, kişinin kendi varlığının bilincinde olmasını, çevresindeki olayları gözlemleyerek sonuçlar çıkarmasını ve kişinin sorumluluk bilincine sahip olmasını ifade etmektedir. Failin, hukuk düzenini koruyan değerleri ihlal etmesi haksızlık bilincini taşımadığını da gösterir. Ayrıca kişinin kusurlu sayılabilmesi için davranış normunun gerektirdiği şekilde karar verebilme yeteneğine sahip olması yani "irade yeteneği" ne sahip olması gerekmektedir[219].

Kusur kavramının içeriğinin nasıl doldurulacağı tartışmalı olsa da kast ve taksir ile birlikte ceza sorumluluğunun kurucu unsuru olarak kabul edildiği söylenebilir[220]. Ancak geleneksel görüş, kast ve taksirin birer kusurluluk şekli olduğunu kabul ederken modern

---

[216] Toroslu, a.g.e., s.171-174.

[217] Centel, Zafer, Çakmut, a.g.e., s.353-356; Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.383-386; İçel, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.415-416; Ramazan Çağlayan, *Tarihsel, Teorik ve Pratik Yönleriyle İdarenin Kusursuz Sorumluluğu,* 1.b.*:* Asil Yayın Dağıtım Ltd. Şti, 2007, s.17.

[218] Hakeri, a.g.e., s.395; Soyaslan, a.g.e., s.416.

[219] Zafer, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.341-344; Koca, Üzülmez, a.g.e., s.314-317; Özen, a.g.e., s.42; Koca, Üzülmez, a.g.e., s.314-315.

[220] Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, s.78; Hafızoğulları, Özen, a.g.e., s.240.

görüş, kast ve taksirin haksızlığın manevi unsuru olduğunu kabul etmektedir. Ülkemizde de geleneksel görüş çerçevesinde kast ve taksirin birer kusurluluk şekli olduğu kabul edilmektedir. Kast ve taksir kusur şekli olmamasına rağmen, kusurun kast ve taksirden soyutlanması da mümkün değildir. Kabahatlerde de KK m.2 dayanak gösterilerek kast ve taksirin kusur şekli olmadığı haksızlığın gerçekleştiriliş şekli olduğu yorumunu yapmak yanlış olmayacaktır[221].

Kabahatler Kanunu, "*Kabahatler, kanunda açıkça hüküm bulunmayan hallerde hem kasten hem de taksirle işlenebilir.*" hükmüyle yer almaktadır (KK m.9). Failin kasıtlı olup olmadığı aranmaksızın kabahatin taksirle işlenmesi yeterli görülmüştür. Kastın söz konusu olduğu durumlarda, ceza hukukundaki kast hükümleri geçerlidir.

Gümrük kabahatleri de kasten ve taksirle işlenir. Gümrük kabahatlerinin işlenmesinde kastın varlığı kabahatin özel görüş şekilleri açısından önemli olmaktadır. Öte yandan kabahatin kasten ya da taksirle işlendiğinin ortaya konulması eyleme tatbik edilecek yaptırımın belirlenmesi açısından da önemlidir[222].

(4) Hukuka Aykırılık

Hukuka aykırılık, "*kanundaki tanıma uygun bulunan fiile, hukuk düzenince cevaz verilmemesi, bu fiilin hukuka uygun sayılmaması, yalnız Ceza Hukuk ile değil, bütün hukuk düzeni ile çelişki ve çatışma halinde bulunulması*" olarak tanımlanabilir. Hukukun genel olarak emir ve yasak olarak tanımladıklarının aksine bir fiil hakkında ifade edilen negatif değer hükmüdür. Haksız bir hareket veya neticenin bütün hukuk düzenine aykırı olmasını ifade eder. Çünkü bir davranışın bir hukuk disiplinine aykırılığı diğerine uygunluğu kabul edilmez. Bu bağlamda bir fiilin kanun hükmünü ihlal etmesi "şekli hukuka aykırılık", hükmün koruduğu değeri ihlal etmesi "maddi hukuka aykırılık" olarak tanımlanabilir[223].

[221] Akbulut, a.g.e., s.406-408.
[222] Gök, a.g.e., s.221.
[223] Nurullah Aydın, *Türk Suç ve Ceza Hukuku*, 2.b., Ankara: Adalet Yayınevi, 2009, s73; Özen, a.g.e., s.95; Özbek, *Ekonomi Ceza Hukuku,* 2020, s.107.

2. İdari Yaptırım Hukuki Niteliği

"Düzene davet" ve *"uyarı"* niteliği taşıyan idari yaptırımlar, failin sosyal yaşantısındaki ihmalkârlığından dolayı uyarılması şeklinde de yorumlanabilir[224]. İdari yaptırımlar, idarelerin toplumsal gereksinimlere hızlı ve etkin şekilde karşılayabilmeleri, idari hizmetlerin sunulmasında aksamaların olmaması ve kamu düzeni, güvenliği, sağlığının korunabilmesi gibi çeşitli gerekçelere dayanmaktadır[225]. Zira bireylerin toplumsal düzeni ihlal edici eylemleri herhangi bir yaptırım ile karşılığını bulmaz ise idarenin sunduğu hizmetler ve işlemler de gecikmeler ortaya çıkabilir. Normal şartlarda birey, idare ile herhangi bir konuda uyuşmazlık yaşadığında bu uyuşmazlığı doğrudan yargı makamları ile çözme arayışına gidebilir. Ancak bu duruma sıklıkla başvurulması da yargının yükünü artıracaktır. İdarelere de yasal düzenlemeler ile yaptırım uygulama yetkisinin tanınması bu durumun yaşanmasının önüne geçmektedir[226].

İdarenin hangi yaptırımın uygulanacağına karar verme ve idari yaptırımları uygulama idari nitelikteki işlemler aracılığı ile yürütülür[227]. Bu bağlamda kişilerle idare arasındaki kural ihlallerini düzenleyen "idari yaptırımların" hukuki niteliği ortaya konulduktan sonra unsurları, ilkeleri ve türleri ele alınacaktır.

a. İdari Yaptırım Kavramı

Bir toplumda kişilerin huzur, güven içinde yaşamlarını sürdürebilmelerinin özünü yazılı ve yazılı olmayan kurallara uyum oluşturmaktadır. Düzen, kurallara riayet edilerek sağlanır. Zaman içerisinde toplumların büyümesi kaos ve kargaşanın artmasına neden olmuştur. Toplumsal kurallara uyum zamanla zorlaşmış yerini gücünü devletin egemenlik otoritesinden alan "maddi yaptırım" lara bırakmıştır[228].

Kamu düzeni, güvenlik, sağlık, çevre, ekonomi gibi geniş bir faaliyet ve tasarruf alanından oluşmaktadır. Bu tasarruf alanı içerisinde toplumsal düzeni korumak ve bozulan düzeni

---

[224] Mahmutoğlu, *Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Düzene Aykırılıklar Hukukunda (İdari Ceza Hukukunda) Yaptırım Rejimi*, s.128.

[225] Anayasa Mahkemesi, E.1997/19, K.1997/66, T. 23.10.1997, R.G.16.01.1999/2358; E.1997/19, K.1997/66, T. 23.10.1997, R.G.16.01.1999-23585www.corpus.com.tr

[226] A. Şeref Gözübüyük, Turgut Tan, *İdare Hukuku Cilt I*, 13.b., Ankara: Turhan Kitabevi, 2019, s.399.

[227] Yasin Aslan, İdari Yaptırımlar, *TBB Dergisi*, S. 85, 2009, s.184.

[228] Adnan Güriz, *Hukuk Felsefesi*, 12.b., Ankara: Siyasal Kitapevi, 2017, s.70; Toroslu, a.g.e., s.360.

eski haline getirme görevi idarelere bırakılmıştır[229]. Özellikle son yıllarda devletin ekonomik alana da idari yaptırımlar müdahale ettiği görülmektedir. Hatta ekonomik nitelikli kuruluşların sayıca artması, idarenin ekonomik yaşama müdahalesini düzenleyen "Ekonomik Kamu Hukuku" ve "Ekonomik İdare Hukuku" gibi önemli hukuk alanların doğmasına neden olmuştur[230].

İdare, devletin belli organlarını, kuruluşlarını ifade eden birimlerdir. İdare kavramı, "organik" ve "yapısal" açıdan tanımlanabilir. "İdare", devlet tüzel kişiliğini temsil eden "merkezi idare", "mahalli idare" ve diğer idari hizmetleri yürütmek üzere kurulan tüzel kişiliktir. Organik idare kavramı, yasama ve yargı organı dışında, yürütme organı içerisinde ve onun uzantısı biçiminde yer alır. Yürütme anlamı, hem yönetimsel anlamda bir siyasal organ olarak hem de devletin organlarının sistemli ve düzenli çalışması şeklinde kullanılır. Günlük toplumsal ihtiyaçları karşılamak amacıyla yürütülen kamusal faaliyetler, idari birimlerin yürüttüğü etkinlikleri yani belirli bir organ veya teşkilatla değil de hukuki varlığını yürüttüğü işlev (fonksiyon) çerçevesinde de "fonksiyonel anlamda idare" anlamıyla da kullanılır[231]. Gözübüyük, ise, *"örgüt (teşkilat)"*, "*yönetsel etkinlik (idari faaliyetler)"*, ve "*yönetme (sevk ve idare)"* alt başlıklar ile idareyi açıklar[232]. Anayasa'nın 125.maddesinde "*idarenin her türlü işlem ve eylemine karşı yargı yolu açıktır*" hükmü bu bağlamda devletin organ ve kuruluşlarını ifade eden teşkilat(örgüt) anlamını; AY 123.maddesi "*İdare kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir*" hükmü ise hem teşkilatla ilgili hem işlevsel, yönetsel yönünü ortaya koymaktadır[233].

"İdari yaptırım" ise, kamu gücünün bir yansıması olan, kamu yararını amaçlayan ve kişilere yükümlülüklerini hatırlatan idari işlemlerdir[234]. Yaptırım kavramı, "müeyyide", "ceza",

---

[229] Mahmutoğlu, *Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Düzene Aykırılıklar Hukukunda (İdari Ceza Hukukunda) Yaptırım Rejimi*, s.102; Ferhat Yıldız, "İdari Yaptırımların Cezai Yaptırımlarla Karşılaştırılması", *Terazi Hukuk Dergisi*, C. 9, S. 95, 2014, s.87-88.

[230] Feyyaz Gölcüklü, a.g.m., s.129; Gözübüyük, Tan, *İdare Hukuku Cilt 1*, s.9.

[231] Metin Günday, *İdare Hukuku*, İstanbul: İmaj Yayınevi, 2015, s.7-18; Tayfun Akgüner, Kahraman Berk, *İdare Hukuku*, 8.b., İstanbul: D&R Yayınları,2017, s.11; İl Han Özay, *Günışığında Yönetim*, İstanbul: Filiz Kitapevi, 2017, s.416-417; Ali D. Ulusoy, *Yeni Türk İdare Hukuku*, 2.b., Ankara: Yetkin Yayınları, 2019, s.37.

[232]. A. Şeref Gözübüyük, *Yönetim Hukuku,* 34.b., Ankara: Turhan Kitapevi, 2016, s.3.

[233] Halil Kalabalık, *İdare Hukuku Dersleri Cilt I,* 4.b., Ankara: Seçkin Yayınevi, 2018, s.49; Akgüner, Berk, a.g.e, s.3

[234] Oğuz Sancaktar, "İdari Cezaların Yaptırımlar Teorisindeki Yeri ve Türk Hukukundaki Anayasal Temelleri", *İdari Ceza Hukuku Sempozyumu*, (Ed: İlhan Ulusan, Funda Başaran Yavaşlar): Seçkin Yayınları, 2009, s. 61.

"ceza müeyyidesi" gibi kavramlar ile eş anlamlı olarak literatürde kullanılmaktadır. Cezai müeyyide[235], "*suç neticesinde devlet tarafından tatbik olunan yaptırım"*; müeyyide, "*ihlale gösterilen tepki, cevap"*; ceza müeyyidesi "*kanunun ceza olarak nitelendirdiği beşerî yoksunluk" şeklinde* tanımlanabilir[236]. Ancak yaptırım kavramını, özellikle idarece tatbik olunan idari para cezaları ve diğer tedbirlerin genel adı olarak yorumlamak doğru olacaktır. Bununla birlikte KK nu "idari para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımı" nı gerektiren tüm kanunlar için genel kanun niteliğinde olsa da zaman zaman özel kabahatleri düzenleyen kanunlarda bu yaptırım kavramı yerine "ceza" kavramının yer aldığı görülmektedir. Örneğin GK On Birinci Kısmı "Cezalar" başlığı altında "Vergi Kaybına Neden Olan İşlemlere Uygulanacak Cezalar" alt başlığı ile düzenlendiği görülmektedir.

İdari yaptırım kavramı, "*idari suç*", "*idari haksız fiil*", "*polis suçları*" veya "*düzene aykırılık teşkil eden eylemler*", "*basit nitelikteki suç*[237]" olarak farklı isimlerle literatürde yer almaktadır[238]. Kavramı;

> *"İdarenin yargı kararı olmadan doğrudan yasaların verdiği yetki çerçevesinde ve İdare Hukuku ilkelerine göre uygulanılan cezalar*[239]*"*, "*İdarenin yargı kararına gerek duymaksızın yasaların açık olarak verdiği yetkiyle idare hukukuna özgü yöntemlerle, doğrudan uyguladığı yaptırımlar*[240]*",*" *Yönetsel düzenin sağlanması için yönetilenlere yönetsel düzene aykırı davranışlardan dolayı yasal dayanak ile verilen yönetsel kararlar*[241]*"*, olarak tanımlamak mümkündür.

İdari yaptırımlardan beklenen amaç, "*toplumsal düzene aykırı görülen eylemlerin idare tarafından men edilmesi, kişilerle idare arasındaki uyuşmazlığın bir tür anlaşmayla*

---

[235] Toroslu, a.g.e., s.358.
[236] Hafızoğulları, Özen, a.g.e., s.405-408.
[237] Anayasa Mahkemesi, E.2008/22 K. 2010/82 T. 17.06.2010 RG 11.01.2011/27812 (12.08.2020) www.corpus.com.tr
[238] Mahmutoğlu, *Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Düzene Aykırılıklar Hukukunda (İdari Ceza Hukukunda) Yaptırım Rejimi*, s.98-101.
[239] Mustafa Karabulut," İdari Yaptırımların Hukuki Niteliği ve Anayasa Mahkemesinin Kabahatler Kanunu Hakkındaki Kararı", *Terazi Hukuk Dergisi*, S.3, 2006, s.64,
[240] Anayasa Mahkemesi E.2010/55 K.2011/140 KT 20.10.2011 RG 14.02.2012 28204; Centel, Zafer, Çakmut, a.g.e., s.556; Mustafa Karabulut, *İdari Yaptırımların Hukuki Rejimi*, Ankara: Turhan Kitapevi,2008, s.10.
[241] Gözübüyük, *Yönetim Hukuku*, s.338.

Mahkemeye taşınmadan çözümlenmesidir"[242]. Diğer taraftan idari yaptırımlar, "*kişileri idare kapsamındaki borç ve yükümlülüklerini yerine getirmeye zorlayarak, kamu yararına idari düzeni sağlamayı ve korumayı" amaçlamaktadır.* İdarelere düzenleme yapma yetkisinin verilmesi ise *"bazı hafif ihlallerin suç olmaktan çıkarılması ve ihlallerin yerinde ve hızla giderilmesinin sağlama amacından ileri gelmektedir"*[243].

İdari yaptırım kavramı ile ilgi tanımlardan yola çıkıldığında tanımlar, bazı noktalarda birbirinde ayrılsa da hepsinde başlıca ortak unsurların yer aldığı görülmektedir. Bu bağlamda idari yaptırımlar;

> "*Belli bir şahsı hedef alan, cezalandırıcı karaktere haiz, hâkim kararına gerek duyulmadan, re 'sen idarece tatbik olunan ve kamu düzeni, güveni, sağlığını, ulusal servet gibi idarenin yükümlülüğünü oluşturan hususları koruyabilen araç* "olarak tanımlanabilir[244].

Yapılan genel açıklamalar ışığında idari yaptırımların idari işlemin niteliklerini taşımalarından dolayı, idari işlem kavramının da genel esasları ile açıklanmasında fayda görülmektedir. İdare, görevlerini çeşitli işlem ve eylemler ifa ederek gerçekleştirmektedir. İdarenin etkinlik alanı içinde hukuki işlemler önemli yer tutar. Hukuk düzeninde değişiklik yaratan veya yeni bir düzenleme meydana getiren idare açıklamaları, "*hukuk işlem*" olarak tanımlanır. Hukuki işlemlerin özünü ise, irade açıklamaları oluşturur. İrade açıklamaları ile vukuu bulan ve hukuki güç ile bir netice meydana getiren işlemler ise "*idari (yönetsel) işlem*" olarak tanımlanır. İdari işlemler, idarenin fonksiyonlarını gerçekleştirdiği kamu hukuku işlemlerinin konusunu oluşturmaktadır. Bu bağlamda idari fonksiyon, tüm kamusal eylem ve faaliyetleri kapsamaktadır. Bireyler ile doğrudan ilişkili olan ve bireylerin yaşamlarının her alanına ilişkin konuları düzenleyen idare, fonksiyonlarını da söz konusu amaçlar doğrultusunda yerine getirmekle yükümlüdür. İdare üstün ve ayrıcalıklı (kamu gücü) yetkiyle donatılmıştır ancak, faaliyetlerini yürütürken ve görevlerini icra ederken de kamu yararı amacından uzaklaşmaması gerekmektedir Nasıl ki yasama organı yasama

---

[242] Anayasa Mahkemesi E.2010/12 K. 2011/135 KT 12.10.2011 RG 28.12.2011/28156 (.24.12.2021) www.corpus.com.tr

[243] Anayasa Mahkemesi E.2015/35, K. 2015/40, KT. 22.04.2015, RG 23.05.2015/29364 (24.12.2021) www.corpus.com.tr

[244] Yücel Oğurlu, *İdari Yaptırımlar Karşısında Yargısal Korunma*, (Doktora Tezi), İstanbul, Marmara Üniversitesi SBE, 1999, s.29.

işlemlerini, yargı organı, yargı işlemlerini yerine getiriyorsa yürütme organı da (idari fonksiyon) idari işlemleri yürütmektedir[245]. Diğer bir ifadeyle idare, fonksiyonlarını ancak yasama organının tanıdığı yetki verdiği şekilde yerine getirir. Çünkü yasama ve yürütmenin hukuk sınırları içinde kamusal faaliyetleri yürütmesi mümkündür. İdare, kolektif gereksinimleri karşılamak amacıyla kamu hizmeti sunar. İdari işlevler idari kuruluşlarca idarenin aldığı kararlar ile hukuki sonuç doğurur. İdare de kamu gücü yetkisi ile zor kullanabilir kişileri parasal güç gerektiren yükümlülüklere tabi kılar[246]. Dolayısıyla da yetkisi sınırları içinde ve usulüne uygun olarak aldığı kararlar bağlayıcıdır. Bu bağlamda da kararlarını "*resen icra"* etmektedir. Tehlikenin önlenmesi amacıyla adeta ceza yaptırımı tehdidiyle teminat altına alan idare, emir yahut yasaklara uygun hareket edilmesini istemektedir[247].

Tüm bu açıklamalar ışığında, idari işlem ile ilgili tanımların birleştiği ortak noktalar aşağıda maddeler halinde özetlenmiştir.

-İdari işlemler, "tek yanlıdır". İdare işlemler, kamu hizmetlerinin yürütülmesi amacıyla, idarenin tek yanlı irade açıklaması ile ortaya çıkan, yasal dayanağı olan ve hukuki sonuç doğuran işlemlerdir[248]. Bilindiği üzere, kamu hukuku, özel hukukun aksine, iradelerin eşitliğini değil, kamu iradesinin üstünlüğünü kabul etmektedir. Zira, aksi durum, idarenin işlevsizliğini ortaya çıkarır. Çünkü idare, rıza hilafı anlayışı ile hareket etmemektedir[249].

-İdari işlemler, "icrai" dir. Tekemmül ettiklerinde kesinleşen idari işlemler, ilgililerine bildirilmeleri kaydıyla uygulanabilirler. İdarenin ayrıca özel bir kanun hükmüyle yetkilendirilmesi gerek bulunmamaktadır[250]. İdari işlemler, herhangi bir yargı kararına gerek olmadan uygulanır[251]. Çünkü icrai olan idari işlemler, "tek yanlı" açıklanan irade ile birlikte gerçekleştirilir[252].

---

[245] Gözübüyük, *Yönetim Hukuku*, s.307-311; Günday, a.g.e., s.15-18; 121-122121.
[246] Akgüner, Berk, a.g.e., s.4; Gözübüyük, Tan, a.g.e., s.18.
[247] Gölcüklü, a.g.m., s.117,118.
[248] Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, s.527; Gözübüyük ve Tan, a.g.e., s.334.
[249] Özay, a.g.e., s.405-406.
[250] Ali D. Ulusoy, *İdari Yaptırımlar*, İstanbul: XII Levha Yayıncılık, 2013, s.233.
[251] Gözübüyük, *Yönetim Hukuku*, s.313; Kalabalık, *İdare Hukuku Dersleri Cilt I*, s.59-60.
[252] Özay, a.g.e., s.407; Kemal Gözler, Gürsel Kaplan, *İdare Hukuku Dersleri*, Bursa: Ekin Yayınevi, 2014, s.280.

-İdare, “resen icra” yetkisine sahiptir. Eylem ve işlemlerini arada başka kuruluş ve kişiler olmaksızın doğrudan kendi otoriteleri ile gerçekleştirirler[253].

-İdari işlemler, “idari makam” lar tarafından gerçekleştirilir. Organik unsur bağlamında, idare tarafından gerçekleştirilen işlemler kişilere doğrudan haklar tanır ve borçlar yükler[254].

-İdari işlemlerin iptali için dava açılmış olması “yürütmeyi durdurmaz”; yürütmenin durdurulması kararının ayrıca alınması gerekir[255].

- “Kamu yararı” ön plandadır. İdare, kamu hizmeti sunarken kamu yararı amacından uzaklaşamaz[256].

- “Kanunlara uygun” olarak icra edilirler. Kanuni idare ilkesi gereği, idare yasama organı tarafından belirlenen alanda işlem tesis edebilir. Aksi durum yasama yetkisinin asilliği ile bağdaşmamaktadır[257].

-İdari işlemler, hukuk devleti ilkesi gereği “yargı denetimi” ne tabidir.

-İdari işlem mahkeme tarafından iptali gerçekleştirilinceye kadar hukuka uygun kabul edilir[258].

b. İdari Yaptırım Unsurları

Hukuk düzeninde netice doğuran idari işlemlerin ya da hukuka aykırı (sakat) işlemin nasıl ortaya çıktığının belirlenmesi idari işlem unsurları konusunun içeriğini oluşturmaktadır[259].

İdari Yargılama Usul Kanunu 2.maddesi, idarî işlemin “yetki”, “şekil”, “sebep”, “konu”, “amaç” unsurlarından oluştuğunu hüküm altına almaktadır. Beş unsurdan herhangi birinde hukuka aykırılık olması halinde idari işlem sakat doğmaktadır. Bir diğer ifadeyle bir idari işlemin hukuka uygunluğu “yetki,” “şekil”, “sebep”, “konu”, “amaç”, unsurlarına bağlıdır.

---

253 Ancak “icrai” ve “resen icra” kavramları birbirinden farklıdır. İcrailik, kararın oluşmasına, hatta hukuk aleminde netice doğurmasına ilişkin iken resen icra kararların uygulanmasını ifade eden bir kavramdır. Gözler, Kaplan, a.g.e., s.281.

254 Yüce, *Vergi Yargılama Hukuku*, s.117; Kalabalık, *İdare Hukuku Dersleri Cilt I,* s.59-60.

255 Gözübüyük, Tan, s.339; Kalabalık, *İdare Hukuku Dersleri Cilt I,* s.59-60.

256 Gözübüyük, Yönetim Hukuku, s.10.

257 Yüce, *Vergi Yargılama Hukuku*, s.109.

258 Gözler, Kaplan, a.g.e., s.283.

259 Özay, a.g.e., s.449-450.

"Usul" de şekil unsurunun parçası olarak idari işlemin unsuru olarak kabul edilmektedir. Yetki ve şekil unsurları yönünden idari işlemin incelenmesi "usul" e, sebep, konu, amaç unsurları yönünden incelenmesi ise "esas" a ilişkindir[260].

İdari işlemin unsurlarından "yetki", "*idari makamların işlem ve eylem yapabilme yeteneği"*[261], "*Anayasa'nın yasaların idari makamlara izin verdiği kararları alabilme, işlem yapabilme güç ve yeteneğ*i" olarak tanımlanabilir[262]. İdare adına iradenin, hukuk kurallarından alınan yetki çerçevesinde, kim/kimler tarafından açıklanacağı idari işlemin "yetki" unsuru ile açıklanır. İrade, yetkili makam, kişi, kurul tarafından açıklanır. Dolayısıyla idare, tatbik edeceği yaptırımı öncelikle bir kanuni düzenlemeye dayandırmak zorundadır[263]. İrade açıklama yetkisi hangi kişi, makam, kurulda ise yetkili makam kişi kurul o dur. Ayrıca yetkili idare, irade açıkladığı zaman yani işlemin yapıldığı esnada ehil olması açıklanan iradenin geçerli olması bağlamında önemlidir[264].

Yetki unsuru, "kişi", "konu", "zaman" ve "yer" yönünden dört alt başlıkla açıklanabilir. İrade açıklamaya idare adına yetkili, kişi, makam ya da hukuki işlemi yapma "*kişi yönünden"*; idari makamın hangi konuda karar almaya yetkili olduğu *"konu yönünden",* idari makamın hangi süre içinde karar alma yetkisi saklı ise o süre içinde karar alması *"zaman yönünden",* idari makamın coğrafi yerle sınırlandırılması *"yer yönünden yetki"* olarak tanımlanır[265].

KK m.3 gereğince idari yaptırımların yer aldığı tüm kanunlarda KK genel hükümleri geçerlidir. Kanunun 22'nci maddesinde, "kabahat dolayısıyla idari yaptırım kararını vermeye ilgili Kanunda açıkça gösterilen idari kurul, makam veya kamu görevlilerinin yetkili olduğu, ilgili Kanunda açık hüküm bulunmayan hallerde ise idari yaptırım kararını vermeye ilgili kamu kurum ve kuruluşunun en üst amirinin yetkili olduğu" belirtilmiştir. GK m.235/3 ise "*Bu Kanun uyarınca idari yaptırım kararları gümrük idarelerinin amirleri veya yardımcıları tarafından verilir*", yine 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendi " *'Gümrük idaresi veya idareleri' deyimi, gümrük mevzuatında belirtilen işlemlerin kısmen*

[260] Yüce, *Vergi Yargılama Hukuku*, s.118; Ulusoy, *Yeni Türk İdare Hukuku*, s.375; Halil Kalabalık, *İdare Hukuku Dersleri Cilt II*: Seçkin Yayınevi, 2019, s.78.
[261] Kalabalık, *İdare Hukuku Dersleri Cilt II*, s.51.
[262] Yüce, *Vergi Yargılama Hukuku*, s.119.
[263] Gözler, Kaplan, a.g.e., s.305.
[264] Özay, a.g.e., s.475,477.
[265] Gözler, Kaplan, a.g.e., s.317-318.

veya tamamen yerine getirildiği merkez veya taşra teşkilatındaki hiyerarşik yönetim birimlerinin tamamını ... ifade eder" hükmüne amirdir. Bu itibarla idari yaptırım kararlarının "gümrük idare amirleri veya yardımcıları" tarafından karara bağlanır[266].

İdari yaptırım kararının kanunlar uyarınca yetkili kılınmayan idari kurul, makam veya kamu görevlisi tarafından verilmesi bu kararı yetki yönünden sakatlar. İlgili kanunda açıkça tanımlanan kişi, konu, yer, zaman kısıtlarıyla yetkinin kullanılması gerekir[267]. İdari yaptırımın en önemli unsuru olan yetkinin hukuka aykırılığı ancak dava konusu edilerek iptal edilir[268].Örneğin İstanbul'da Erenköy Gümrük Müdürlüğü, Kapıkule Gümrük kapısında gümrüksüz satış mağazasının evraklarının inceleyerek para cezası kesmesi durumunda bu karar yer yönünden yetkisizlik nedeniyle hukuka aykırılık teşkil eder[269].

İdari işlemin bir diğer unsuru "şekil" dir. Şekil, idari işlemin yapılmasında izlenmesi gereken yol, usul, irade açıklaması için kullanılan araç, şekildir. İradenin dış dünyaya yansımasının maddi biçimi olan "şekil" unsuru, idari işlemlerde kurallara bağlanmıştır. İdari işlemlerde yazılılık esastır. Ayrıca gerekçeli olması, hazırlık işlemi öngörmeleri, ilgilinin dinlenilmesi, usulde paralellik gibi diğer şekli kurallara haizdirler[270]. Şekil unsurunun varlığı, idari yaptırımlarda da aranır. İdari işlemin varlığının ispatı bağlamında ilgili idari işlemin hangi makam merci tarafından gerçekleştirildiği ve nasıl yapıldığının ortaya çıkarılmasında şekil unsurunun hukuka uygun şekilde varlığı aranmaktadır[271]. Zira, idari işlemlerle muhatap olanların da "şekil" unsurunun varlığı önemlidir. İdari işlemlerin uygun şekilde icrası kişilerin hem kendi haklarını korumaları hem de idareye karşı ödev ve sorumluluklarını bilinçli olarak yerine getirmelerini sağlamaktadır[272].

KK 25.maddesi işlemin hangi organ makam tarafından hangi usule göre yapılması gerekliliğini hüküm altına almaktadır. Öte yandan GK m.242/1.fıkrası "*yükümlülerin kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz edebileceklerini*" düzenlemektedir. Aynı maddenin

---

[266] 2013/38 sayılı idari Yaptırımlar Konulu Genelge.
[267] Yüksel Erdoğan, *Kabahatler Kanunu*: Seçkin Yayıncılık, 2005, s.143.
[268] Karabulut, *İdari Yaptırımların Hukuki Rejimi*, s.10-11.
[269] Kılıç, *a.g.e.s.*543, 546.
[270] Akgüner, Berk, a.g.e., s.164; Gözler, Kaplan, a.g.e., s.326; Yüce, *Vergi Yargılama Hukuku*, s.121, 122.
[271] Özay, a.g.e., s.491. Ulusoy, *Yeni Türk İdare Hukuku*, s.277-279.
[272] Kılıç, a.g.e., s.552

4.fıkrasında ise "*itirazın reddi kararlarına karşı işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı mercilerine başvurulabileceği*" hükme bağlanmıştır. Dava açma süresi de 2577 sayılı Kanunun m.11 hükümlerine" tabi tutulmaktadır[273]. Yine gümrük idarelerinden karar vermesini isteme ve karar verme prosedüre şekle bağlıdır. 4458 sayılı Kanunun 6.maddesine göre "*Gümrük idarelerinin gümrük mevzuatının uygulanmasına ilişkin bir karar vermesini talep eden her kişi, kararın verilebilmesi için gerekli bütün bilgi ve belgeleri söz konusu idarelere ibraz etmek zorundadır. Karar alınması talebinin yazılı olarak yapılması gerekir…….*" Dolayısıyla gümrük mevzuatının uygulanmasında kişiler, idareden bir karar verilmesini yazılı olarak talep etmeleri gerekmektedir[274].

Her idari işlemin sebebinin olması zorunludur. Sebep unsurunun idari işlemde önceliği bulunmaktadır. Sebep, idareyi o işlemi yapmaya yönelten unsudur[275]. Aynı zamanda yetkili idareyi de belirlenmesi için de önemlidir. Yetkili idare de tayin edilen şekle göre idari işlemin konusunu tespit eder[276]. Bu bağlamda sebep unsuru, yetki ve şekil unsurları ile doğrudan bağlantılıdır. İdari işlemin sebep yönünden hukuka aykırılığı, idarenin sebep göstermemesi, gösterdiği sebebin olmaması; sebebin hukuka aykırılığı, sebep ile konu arasında ölçüsüzlük bulunması durumunda ortaya çıkar[277].

İdari işlemin doğuracağı sonuç, idari işlemin konu unsurunu oluşturmaktadır. Yapılan idari işlem ile idari işlemden beklenen sonuç kanun tanımına uygun ise "konu" unsuru ortaya çıkmaktadır[278]. Şayet hukuki sonuç kanun hükümleriyle çelişen işlemlerden oluşmaktaysa da idari işlem konu yönünden sakat kabul edilir[279]. Bu bağlamda kanun koyucu idareyi ilgili işlemi gerçekleştirmesi bağlamında sınırlandığı takdirde, idare bağlı yetki çerçevesinde hareket eder. Belirli sebepler varsa idare bazen belirli işlemleri gerçekleştirmek zorundayken bazen de değildir. Bu hususta konu unsuru "bağlı yetki" ve "takdir yetkisi" başlıkları açıklanabilir. Bağlı yetki, idareye seçimlik hakkı tanımadan, kanunun öngördüğü karar iken takdir yetkisi, idareye belli konularda belli bir karar alıp

[273] İdari Yaptırımlar konulu Gümrükler Genel Müdürlüğü 2013/38 sayılı Genelge, 16.08.2013; Yüce, Çelikkaya, a.g.e., s.229.
[274] Kılıç, a.g.e., s.344-345.
[275] Kalabalık, *İdare Hukuku Dersleri Cilt II*, s.78.
[276] Akgüner ve Berk, a.g.e., s.1100.
[277] Gözler, Kaplan, a.g.e., s.344-348.
[278] Gözübüyük, Tan, *İdare Hukuku Cilt I*, s.340.
[279] Ulusoy, *Yeni Türk İdare Hukuku*, s.419.

almamak veya birden fazla karar arasında seçim yapma imkânı tanımaktadır[280]. Takdir yetkisi, bir seçim yapılması durumunda serbesti ya da öngörülen değişik çözümlerin ortaya çıkma gerekliliğini tespit etme imkânı tanır[281].Takdir yetkisi, şekil, amaç yetki unsurlarında kullanılması mümkün değildir. Ancak sebep ve konu unsurlarında takdir yetkisi vardır. Konu unsurunda takdir yetkisinin olması, idareye belli kararları alıp almaması hususunda kolaylık sağlar. İdare, kamu yararını gerçekleştirmek amacıyla takdir yetkisini kullanır. Çünkü, idarenin karşılaştığı sorunları çözme konusunda kamu yararı en elverişli araç olarak yani "yerinde araç", işlevi ile karar almada kolaylık sağlar. Bu bağlamda da idari işlemlerin hem hukuka uygun hem de yerinde olması gerekmektedir[282].

Kanun, yönetmelik gibi yazılı hükümlerle doğrudan hukuk kurallarına bağlı gerçekleştirilen işlemler idareye bir serbesti tanımamalarından dolayı bağlı yetki söz konusudur. Kanunda, *"verilmez, aranmaz, mecburdurlar, kullanılamaz*" ifadelerinden bu durumun varlığı anlaşılır. Diğer taraftan *yapılabilir, edilebilir* gibi idareye tercih ve seçim hakkı bırakan durumlarda takdir yetkisi kullanılabilir. Gümrük Kanunu'nun pek çok maddesinde bağlı yetki ve takdir yetkisine ilişkin hükümlere ilişkin örneklere rastlamak mümkündür[283].

İdari işlem ile ulaşılmak istenen nihai sonuç ise "amaç" tır. Bir idari işlem kamu yararı amacı doğrultusunda yapılmadıysa o idari işlem sakat olarak kabul edilir[284].

Gümrük idaresi tarafından gümrük uygulamalarıyla ilgili idari işlemlerde "yetki", "şekil", "sebep", "konu", "amaç" unsurları yönünden hukuka uygun olmalıdır. Aksi durum iptal davasına konu olacaktır. Örneğin GK m.242'de düzenlenen itiraz müessesesin de ilgililer doğrudan gümrük idaresinin kararlarına veya kendilerine tebliğ edilen vergilere karşı doğrudan İdare Mahkemesi veya Vergi Mahkemesine gidemeyecekleri hüküm altına alınmıştır. Gidildiği taktirde bu durum "idari merci tecavüzü" olacağından, mahkemeler

[280] Gözler, Kaplan, a.g.e., s.353-354.
[281] Kalabalık, *İdare Hukuku Dersleri Cilt II*, s.87.
[282] Gözler, Kaplan, a.g.e., s.360-362.
[283] Kılıç, a.g.e., s.562-563. GK m.175/2 bağlı yetkiye, GK m.139/1 takdir yetkisine örnek verilebilir.
[284] Gözübüyük, Tan, *İdare Hukuku Cilt I,* s.340; Tekin Akıllıoğlu, "Kamu Yararı Kavramı Üzerine Düşünceler", *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, C. 9, S.1-3;1988, s.11, 16; Nermin Tombaloğlu, "Anayasa Mahkemesi Kararlarında Kamu Yararı Kavramı", *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 5, S.1 2014, s.363.

tarafından yapılacak daha ilk inceleme sonucunda, konunun ilgili idareye gönderilmesine karar verilecektir[285].

c. İdari Yaptırım İlkeleri

İdari yaptırımların hukuki rejime kavuşturulma ihtiyacına binaen esasa ve usule ilişkin yol gösterici hükümler ile uygulanılması gerekliliği doğmaktadır[286].

Kanun koyucu, Anayasa ve ceza hukuku temel ilkelerine ve ceza kurallarının amaçlarına bağlı kalarak idari yaptırımları ölçülü, adil ve orantılı olarak belirleme yetkisine sahiptir[287]. Bununla birlikte KK yürürlüğe girmeden önce kabahat niteliğindeki eylemlere 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu hükümleri uygulanmaktaydı. Dolayısıyla kabahat sayılan idari suç ve cezalara da bu ilkelere tabi kılınarak uygulanmaktaydı[288]. Bu bağlamda, idari yaptırımlar tatbikinde esasa ve usule ilişkin başlıklarla genel hatlarıyla açıklanacaktır[289].

(1) Esasa İlişkin İlkeler

İdari yaptırımın esasa ilişkin ilkeleri kanunilik, kusurluluk, şahsilik, ölçülülük, eşitlik, ne bis in idem ilkeleri ile ele alınacaktır.

-Kanunilik İlkesi; Hem bireyin varlığının güvence altına alınması hem de birey-devlet ilişkilerinin hukuk devleti çatısı altında faaliyetlerinin devam ettirilmesine "kanunilik ilkesi" esas oluşturmaktadır[290]. 1961 Anayasasının 33. Maddesi ile ilk olarak anayasal

---

[285] Kılıç, a.g.e., s.342, 580-581.

[286] Anayasanın *Suç ve cezalar* başlığını taşıyan 38.maddesi, adli cezalar- idari cezalar bağlamında bir ayırım gözetmemiştir. Dolayısıyla idari tedbirler için değilse de idari cezalarda ceza hukukunun suç ve cezalara ilişkin AY 38.maddesi ve Türk Ceza Hukuku hükümleri uygulanır. Bir diğer ifadeyle genel ceza ilkeleri, idari cezalar ile uyum sağladığı ölçüde idari cezalara da tatbik edilebilir. Erdem, *Vergisel Kabahatler*, s.47; Melih Akkurt-SheidaJavadkhani, *İslam Hukuku ve Türk Danıştay Kararları Işığında İdari Yaptırımlara Egemen Olan İlkeler ve Enerji Piyasasında Düzenlenen İdari Yaptırımlar*, Ankara: Adalet Yayınevi,2018, s.10; Gözübüyük, Tan, *İdare Hukuku Cilt I*, s.657.

[287] "Yasa koyucu, toplumsal gereksinmelerin zorunlu kıldığı yasal düzenlemeleri yaparken, Anayasa'nın ve ceza hukukunun temel ilkelerine bağlı kalmak koşuluyla hangi eylemlerin suç sayılacağı, bunlara uygulanacak yaptırımların türü ile nelerin ağırlaştırıcı veya hafifletici neden olarak kabul edileceği konularında takdir yetkisine sahiptir. Bu yetkinin idari yaptırımlar için de geçerli olduğu kuşkusuzdur." Anayasa Mahkemesi E.2002/100 K.2004/109 T.21.09.2004 RG 04.08.2006 26249 (07.07.2020) www.corpus.com.tr

[288] Turgut Candan, *Vergisel Kabahatler Hukuku*,https://turgutcandan.com/2012/10/03/vergisel-kabahatler-hukuku/ (23.04.2020).

[289] Karabulut, *İdari Yaptırımların Hukuki Rejimi*, s.26.

[290] Gülsen Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, 4.b., İstanbul: Onikilevha Yayıncılık, 2014, s.5-6.

düzenlemeye konu olan ilke, 1982 Anayasanın 38. Maddesi, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunun 2.maddesi ile de hukuki dayanak oluşturmaktadır[291].

1982 Anayasası'nın 8.maddesi, "*Yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı tarafından, Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir".* Hükmü amirince idari işlem ve eylemlerin yürütümünde de ilkenin önemine vurgu yapılabilir[292]. İdarenin, kanun hükmüne dayanmayan idari işlemi kendiliğinden gerçekleştirmesi durumunda işlem sakat doğar[293].

Kabahat kavramı, "*kanunun karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık"* (KK 2.m) olarak tanımlanmaktadır. Bir eylemin kabahat olarak nitelendirilmesi ancak kanun tarafından düzenlenmesiyle doğar[294]. Diğer taraftan "*(1) Hangi fiillerin kabahat oluşturduğu, kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi; kanunun kapsam ve koşulları bakımından belirlediği çerçeve hükmün içeriği, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de doldurulabilir. (2) Kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarı, ancak kanunla belirlenebilir"* hükmü, hangi eylemlerin kabahat niteliğinde olduğu ve idarenin çerçeve kanunun[295] sınırları dahilinde düzenleme yapabileceğinin sınırlarını düzenlemektedir[296]. Bu bağlamda, kanun hükmü ile kabahat eyleminin düzenlenmesi gerekliliği bulunmakla birlikte diğer unsurların düzenlenmesi bir başka kanuna veya idarenin genel düzenleyici işlemlerine bırakılabilir[297]. Ancak "Yaptırımların türü, süresi ve miktarının kanun ile düzenleneceği" hükmünün yer aldığı KK 4.m/2.f ye istinaden cezai yaptırıma bağlanmış olan fiilin tüm unsurları kanun ile düzenlenmedikçe faile ceza uygulanmayacağı ifade edilebilir[298]. Zira suç ve cezalarda "kanunilik ilkesi" katı bir şekilde uygulanırken kabahatlerde suçlara nazaran esnetilerek uygulanmaktadır. Ancak kabahatlerde hem iddia hem de karar makamı olan idarenin bireylere hukuki güvenliği

---

[291] Akbulut, a.g.e., s.127; Hasan Dursun, "Suç ve Cezada Kanunilik İlkesinin Düşünsel Tarihçesi", *Ceza Hukuku Dergisi,* Nisan, S.33, 2017, s.147.
[292] Kalabalık, *İdare Hukuku Dersleri Cilt I,* s.74.
[293] Çağlayan, a.g.e., s.41,367.
[294] Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s.11.
[295] "Suçta kanunilik ilkesi gereği suç oluşturan fiilin bütünüyle kanunla tanımlanmış, açıkça gösterilmiş olması gerekmektedir. Ancak mevzuatımızda bazı kanunlarda düzenleme yapma yetkisi idari organlara bırakılmıştır. Bu tür hükümlere "çerçeve kanun", "beyaz hüküm" denmektedir." Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.111; İnan, Demir, a.g.e., s.81.
[296] Erdoğan, *Kabahatler Kanunu*, s.29; Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.126.
[297] Kangal, a.g.e., s.78-81.
[298] Zafer, Pamuk, Çakır, a.g.e., s.79.

sağlayabilmesi gerekliliğinden dolayı idarenin idari yaptırım uygularken ilkeye sıkıca bağlı kalmasının önemi oldukça fazladır.

İfade edildiği üzere, Kabahatler Kanunu 4.maddesinde açık olarak kanunilik ilkesi düzenlenmiştir. Ancak Gümrük Kanunu hükümleri arasında kanunilik ilkesini açık olarak düzenleyen bir madde bulunmamaktadır. Öte yandan kanunilik ilkesinin "belirlilik", "kıyas yasağı", "geçmişe etkili olmama" ilkeleri ile de yakinen ilişkisi bulunmaktadır[299]. Belirlilik ilkesi, yasal düzenlemelerin idarenin ve kişilerin davranışlarının öngörülebilir olmasını sağlayan ilkedir[300]. Bireye hangi eylem veya hukuksal yaptırım uygulanacağı, idarenin müdahale yetkisinin bulunup bulunmadığı belirlilik ilkesi ile sağlanır. Ayrıca "*yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermemesini, açık, net anlaşılır ve uygulanabilir olması" ve* özellikle de *"hukuksal güvenliğin sağlanmasına"* ilke dayanak oluşturmaktadır. Öte yandan idari yaptırımların kıyas yoluyla kanunda düzenlenmeyen bir diğer eyleme uygulanmaları mümkün değildir[301]. Failin durumunu ağırlaştıran hukuk kurallarının geçmişe etkili olması da söz konusu değildir. Cezalarda temel ilke olan geriye yürümezlik, idari yaptırımlarda geçerlidir[302]. Bu bağlamda, idari işlemler yürürlüğe girdiği tarihten itibaren etki ve sonuç doğurur[303].

Genel olarak kişinin cezalandırılmasında kusurunun bulunmasını diğer bir ifadeyle, faile yaptırımın kusuru ölçüsünde verilmesi gerekliliğini "kusurluluk ilkesi" açıklamaktadır. Kabahatin işlenmiş olması idari yaptırım uygulanması için yeterli görülmektedir. (KK m.9). Kabahatler de netice önemlidir. Dolayısıyla kusurluluk ilkesinin kabahatler de açıkça düzenlendiği görülmektedir. Diğer taraftan idari para cezasına karar verilebilmesi için fiili işleyen kişinin taksire dayalı kusurunun varlığı aranmaktadır[304].

Sorumluluk ile kusur konusunun da yakın ilişkisi bulunmaktadır. Genel olarak idarenin sorumluluğu "kusur sorumluluğu" ve "kusursuz sorumluluk" olarak ikiye ayrılır. Hukuki,

---

[299] Anayasa Mahkemesi E.2008/55 K.2010/41 T. 25.02.2010 (17.11.2019) www.corpus.com.tr
[300] Günday, a.g.e., s.45,
[301] Kalabalık, *İdare Hukuku Dersleri Cilt I*, s.75; Karabulut, *İdari Yaptırımların Hukuki Rejimi*, s.116-117, 124.
[302] Çağlayan, a.g.e., s.46.
[303] Taner Ayanoğlu, "Kanunlar ve İdari İşlemler Bakımından Geriye Yürümezlik İlkesi", *Legal Hukuk İlkesi*, C.10, S.112, Nisan, 2012, s.89-92.
[304] Erdem, *Vergisel Kabahatler*, s.62-63; Karabulut, *İdari Yaptırımların Hukuki Rejimi*, s.147.

idari ve cezai anlamda sorumluluk, kasti veya ihmali hareketle kusur sorumluluğu esası ilkesini kabul etmektedir. Kusurlu sorumlulukta temel koşul idarenin kusurudur. Anayasanın 125 inci maddesinin son fıkrasında; "*idarenin eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlü olduğu*" hükme bağlanmıştır. Bu bağlamda, idari rejimin benimsendiği ülkelerde idarenin sorumlu olduğu görüşü kabul edilir. Kusursuz sorumlulukta ise meydana gelen zararla hareket arasında illiyet bağı aranmamakta olup, sosyal risk ilkesinin geçerli olduğu ifade edilebilir[305].

-Şahsilik ilkesi; Şahsilik ilkesi, idare hukukunda kendine özgü/suigeneris bir ilke olarak kabul edilmektedir [306]. Kusur ilkesiyle de bağlantı olan ilke, hukuka aykırı eylemi kim işlediyse ceza sorumluluğunun da o kişiye ait olması gerekliliğini ifade eder. Kolektif ceza sorumluluğu anlayışından bireysel ceza sorumluluğu anlayışının benimsenmesiyle ilke, modern hukukun önemli ilkelerinden biri halini almıştır. İlkenin anayasal dayanağını 1982 Anayasası'nın 38.maddesinde "*Ceza sorumluluğu şahsidir"* hükmü oluşturmaktadır[307]. Cezaların şahsiliğinden amaç, *"bir kimsenin işlemediği bir fiilden dolayı cezalandırılmamasıdır. Başka bir anlatımla kimsenin başkasının fiilinden sorumlu tutulmamasıdır[308]*. Öte yandan idari para cezalarında şahsilik unsuru korunmakta, ölen kişinin mirasçılarına geçmemektedir[309].

---

[305] Sosyal risk ilkesi ile toplumun içinde bulunduğu koşullardan kaynaklanan, idarenin faaliyet alanında meydana gelmekle birlikte, yürütülen kamu hizmetinin doğrudan sonucu olmayan, toplumsal nitelikli riskin gerçekleşmesi sonucu oluşan, salt toplumun bireyi olunması nedeniyle uğranılan özel ve olağandışı zararların da topluma pay edilerek giderilmesi amaçlanmıştır. Zarar ile idari eylem arasında nedensellik bağının kurulabildiği hallerde sosyal risk ilkesinin uygulanmasına olanak bulunmadığından, idare hukuku kuralları çerçevesinde öncelikle hizmet kusurunun bulunup bulunmadığının araştırılması, hizmet kusuru yoksa kusursuz sorumluluk ilkesine göre zararın tazmin edilip edilemeyeceğin belirlenir. Öte yandan sosyal risk dışında idarenin hukuki sorumluluğundan sözedebilmek için, ortada bir zararın bulunmasının yanında, bunun idareye yüklenebilen bir işlem veya eylemden doğması, başka bir deyişle zararla idari faaliyet arasında nedensellik bağının kurulabilmesi gerekir. Zararla idari faaliyet arasında nedensellik bağının bulunmaması, zararın idari faaliyetten doğmadığını gösterir. Zararın oluşmasında zarara uğrayanınya da üçüncü kişinin kusurunun bulunması halinde ise idarenintazmin sorumluluğunun ortadan kalkacağı ya da kusur ölçüsünde azalacağı açıktır." Danıştay 10.Daire E.2005/4493 K.2007/4199 T.18.09.2007 (08.01.2020) www.corpus.com.tr, Aysema Pelin Şaşmaz, "İdarenin Sorumluluğu ve Danıştay Kararlarındaki Görünümüne Genel Bakış", *Ekonomi İşletme Siyaset ve Uluslararası İlişkiler Dergisi*, C.2, S.2, 2016, s.214-215.

[306] Çağlayan, a.g.e., s.36.

[307] Karabulut, *İdari Yaptırımların Hukuki Rejimi*, s.149; Erdem, *Vergisel Kabahatler*, s.64; Hakeri, a.g.e., s.37; Özer vd., a.g.e., s.61.

[308] Anayasa Mahkemesi E.2003/97 K.2006/115 T.21.12.2006 https://www.anayasa.gov.tr/media/4872/aymkd44_1.pdf (25.05.2020).

[309] Çağlayan, a.g.e., s.36.

-Ölçülülük ilkesi; Faile uygulanacak idari yaptırımın kanunda açıkça düzenlenmesini ve olağanüstü dönemler dışında temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılamayacağını açıklayan ölçülülük ilkesi, amaca uygun araç kullanımını da ifade etmektedir. Kamu yararı-özel yarar arasında denge kurarak, özel alana gereksiz müdahaleden kaçınılması gerekliliğini vurgular[310]. Temel hak ve özgürlüklere müdahalenin fazla olduğu kolluk hizmetinde, disiplin hukukunda ve idarenin takdir yetkisini kullandığı diğer alanlar ölçülülük ilkesinin en fazla uygulandığı alanlardır[311].İlkenin, "elverişlilik", "zorunluluk" ve "orantılılık" olmak üzere üç alt ilkesi bulunmaktadır. Elverişlilik, *"öngörülen yaptırımın ulaşılmak istenen amaç için elverişli olmasını";* zorunluluk, *"öngörülen yaptırımın ulaşılmak istenen amaç bakımından zorunlu olmasını" ve* orantılılık ise, *"öngörülen yaptırım ile ulaşılmak istenen amaç arasında olması gereken orantıyı"* ifade etmektedir[312].

KK m.17/2 "*İdarî para cezası, kanunda alt ve üst sınırı gösterilmek suretiyle de belirlenebilir. Bu durumda, idarî para cezasının miktarı belirlenirken işlenen kabahatin haksızlık içeriği ile failin kusuru ve ekonomik durumu birlikte göz önünde bulundurulur."* hükmü idari para cezalarının ölçülülük ilkesine vurgu yapmaktadır[313]. Bu bağlamda "korunan hukuki değerin", "verilen zararın" ve "uygulanacak müdahale" nin ölçülü olması gerekmektedir[314].

Anayasanın 35.maddesinde düzenlenen mülkiyet hakkı, kişi hak ve özgürlüklerinden doğrudan ilgilendirmesi nedeniyle güvence altına alınmıştır. Madde, herkesin mülkiyet hakkına sahip olduğunu, hakkın ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlandırılabileceğini ve hakkın kullanılmasının toplum yararına aykırı olamayacağını ifade etmektedir. Bu bağlamda mülkiyet hakkının sınırlandırılması, müdahalenin hukuki dayanağının bulunmasına, kamu yararı veya toplumun genelin çıkarlarını ilgilendirmesine ve sınırlamanın ulaşılmak istenen amaçla arasında orantının, ölçünün bulunması şartlarına bağlanmıştır[315]. Gümrük Kanunu'nun 235. ve 238.maddelerinde geçen *"…… eşyanın*

---

[310] Erdem, *Vergisel Kabahatler*, s.66; Özen, a.g.e., s.52; Karabulut, *İdari Yaptırımların Hukuki Rejimi*, s.155.
[311] Saygın, a.g.m. s.67.
[312] Anayasa Mahkemesi E.2012/24 K.2012/95 Karar Tarihi 15.06.2012; E.2013/58 K.2014/68 Karar tarihi 27.03.2014 (29.10.2020) www.corpus.com.tr
[313] Karabulut, *İdari Yaptırımların Hukuki Rejimi*, s.159.
[314] Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s.5.
[315] Gemalmaz, a.g.e., s.117;132-139; Anayasa Mahkemesi E.2014/171 K.2015/41 Karar Tarihi 22.04.2015 (16.03.2020) www.corpus.com.tr

gümrüklenmiş değeri" ibaresi de ölçülülük ilkesi bağlamında Anayasanın 2. ve 13.maddelerine aykırılık gerekçesiyle Anayasa Mahkemesi'ne konu olmuştur. Ancak mahkeme*, "rejimlerin dış ticarette koruma politikası çerçevesinde önemine binaen milli ekonominin korunması, vergi kayıplarının önlenmesi, yerli üretimin haksız rekabet karşısında dezavantajlı konuma düşürülmemesi gibi amaçlar ile gerekçelendirilerek"* itirazı reddetmiştir[316].

-Eşitlik ilkesi; İdare, toplum ihtiyaçlarını karşılarken ya da görevini icra ederken, tarafsızlığından taviz vermeden hareket etmek zorundadır[317]. İdari makamların özellikle bireysel ve somut işlem uygulamalarında ortaya çıkması muhtemel eşitlik ilkesi hüküm ihlallerine karşı idareye ve kişilere güvence sağlamaktadır. Aynı durumda olanların aynı işlemlere bağlılığını, yasa karşısında eşitliğin sağlanmasını sağlayan "eşitlik ilkesi" nin de idari yaptırımların tatbikinde rolü büyüktür[318].

-Ne bis in idem ilkesi; *"Kişinin aynı eylem nedeniyle birden fazla yargılanamayacağını ve cezalandırılamayacağını"* açıklamaktadır. Ceza yaptırımları ve idari yaptırımlar farklı alanlarda ve farklı amaçlara yönelik olmalarından dolayı ilkenin uygulanması idari yaptırımlar alanında sınırlıdır. İdari yaptırımlar ile ceza yaptırımların sebep, sonuç, hukuksal dayanak, amaç ve usul açılarından farklılık taşıması nedeniyle aynı kişiye aynı fiilden dolayı hem ceza yaptırımı hem de idari yaptırım uygulanmasında engel bulunmamaktadır. Ayrıca, idarenin aynı kişiye iki farklı sıfatı ve durumu neticesinde birden fazla ceza verilmesi mümkündür[319]. Diğer taraftan "*bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanır. Ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım" uygulanır* hükmü gereğince de ne bis in idem ilkesinin idari yaptırımlar da KK 15' inci maddesinde düzenlendiği ifade edilebilir.

---

316 Anayasa Mahkemesi E.2017/121 K.2017/121 K.T 12.07.2017 RG.25.08.2017/30165; E.2017/142 K.2017/150 K.T.01.11.2017 RG.04.01.2018/ 30291 (24.06.2020) www.corpus.com.tr

317 Karabulut, *İdari Yaptırımların Hukuki Rejimi*, s.61; Akkurt, Javadkhani, a.g.e., s.40.

318 Gözler, Kaplan, a.g.e., s.68.

319 Akkurt, Javadkhani, a.g.e., Karabulut, *İdari Yaptırımların Hukuki Rejimi*, s.163-164; Erdem, *Vergisel Kabahatler*, s.68.

(2) Usule İlişkin İlkeler

Usul, hukuk işlemlerinde şekil kurallarını ifade eder. Yükümlülüklerin yerine getirilmesi, hakların korunması ve hukuki durumların ortaya çıkartılmasında izlenmesi gereken yol, yöntemler bütününe usul denir. İdari işlemlerin hangi süreçlerden geçeceğini, makamların kararlarını ilgiliye bildirmesine ilişkin aşamaları ifade eder[320].

Kişilere hukuksal koruma ve güvence oluşturan idari yaptırımların, usule ilişkin prensiplere de bağlı olması gerekmektedir. İdari yaptırımlara karşı sadece yargı yolunun açık olması bu güvenceyi sağlamada yetersiz kalır. Zira, usul ilkeleri bireyin korunmasında yargı sürecine olay taşınmadan teminat sağlarken ayrıca idari yargı sürecinin de takibini kolaylaştırır. Dolayısıyla usule ilişkin ilkeler, maddi hukuka yol gösterici mahiyettedir. Kamu hizmetinden yararlananların hak ve menfaatlerini teminat altına alma amacının yanı sıra idareye taraf olanların sürece katılımlarını sağlayarak hizmetlerin etkin şekilde yürütülmesini sağlarlar. Dolayısıyla usule ilişkin ilkeler, sürece aktif katılımı, görüş beyanı, hak ve menfaatleri savunmayı, idarenin kurmuş olduğu denetim mekanizması ile kontrolün ve idarenin de hesap verilebilir olmasını sağlanmaktadır[321].

Bu bağlamda idari yaptırımların usule ilişkin ilkelerini savunma, gerekçe, yargı yolu, hukuki temsil ve yardım ilkeleri açıklanacaktır.

-Savunma ilkesi; Kanuna aykırı eylem gerçekleştirdiği iddia edilen kişinin, kanuni nedenlere dayandırılarak cezalandırılmaması aksine kişinin ortaya çıkan fiili hukuka aykırı olmadığını öne sürmesine "savunma ilkesi" denir. Tanım ilkeyi dar anlamda açıklarken kişinin savunma, itirazda bulunma, dilekçe verme, açıklamalarda bulunma gibi birçok yasal yola başvurması ise savunma ilkesini geniş anlamda tanımlamaktadır[322].

İlgilinin isnat edilen fiili işlemediği veya işlemekle birlikte daha az ceza uygulanmasında belge, bilgiler ile ilgiliye imkân tanınması savunma hakkı ile sağlanır[323]. Bununla birlikte

---

[320] Fatih Kırışık, "İdare ile Bireyler Arasındaki İlişkilerde Güç Dengesizliğinin Giderilmesinde Etkili Bir Yöntem: İdari Usul", *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S.37, Temmuz, 2013, s.245-247.

[321] Erdem, *Vergisel Kabahatler*, s.72-73.

[322] Zafer, "Savunma Hakkı ve Sınırları", s.509-511; Serhat Sinan Kocaoğlu, "Türk Ceza Kanunu (m.128) ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Bir Hukuka Uygunluk Nedeni Olarak "Savunma Dokunulmazlığı", *Ankara Barosu Dergisi*, 2012/4, s.23.

[323] Hayrettin Kurt, "İdari Yaptırımlara Karşı Güvenceler", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.XVIII, Y.2014, S.1, s.137.

savunma hakkı, kişinin temel hak ve özgürlüklerinden biridir. Anayasa m.36. hak arama hürriyeti esası çerçevesinde herkesin adil yargılanma hakkına sahip olduğu ve m.74 dilekçe, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkı ile de ilke güvence sağlanmaktadır[324].

Savunma ilkesi, insan haklarına yapılan saldırıların önüne geçmek amacıyla bir nevi ön şart olarak bilgi alma ve görüş bildirmeyi sağlar. Bilgi alma, kararın gerekçesinde ve değerlendirilmesinde ilgiliye görüşünü bildirme imkânı sağlarken karşı görüş bildirerek de çekişmeli durumun ortaya çıkması da ihtimal dahilindedir. Öte yandan idareye taraf olan kişi herhangi bir görüş bildirmeyedebilir[325]. İdarenin karar almadan muhatabına bir nevi itiraz hakkı tanıyan ilke, maddi olayın araştırılmasına, lehe aleyhe delillerin toplanmasına, olay hakkında kişileri dinleyerek makul süre içerisinde savunmalarını alması cezaların yerinde alınmasını sağlamayı amaçlamaktadır[326].

Ceza sisteminin etkin işlemesi ve olası risklerin ortadan kaldırılması bağlamında iddia ve savunma sahibinin dinlenilmesi yani muhatabın özellikle işlem gerçekleşmeden önce sürece katılımının sağlanması belge, kanıt öne sürmesi önemlidir[327]. Adil yargılanma hakkının uzantısı olan savunma hakkı, bireylerin ve devletin normlara uygunluğunu denetleyecek mekanizmaların çalışmasına katkı sağlar. Nasıl ki tarafsız ve bağımsız mahkemelerde yargılamanın yapılmaması hukuk devletini zedeler ise savunma hakkı bağlamında müdafinin de tarafsız olmaması savunma hakkının işlevini ortadan kaldırır[328].

KK da savunma ilkesine dair herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Ancak, "*idari rejimi kabul eden ülkelerde, idari işlemin sebep unsurunun araştırılması idare tarafından yapılmaktadır. İdari yargı yerleri, ancak, açılacak idari davada, idarece bu araştırmanın gereği gibi yapılıp yapılmadığını, dayanılan maddi ve hukuki sebeplerin doğru ve gerçeğe uygun olup olmadığını, hukuka uygunluk denetimi çerçevesinde araştırarak, işlemin hukukiliği hakkında karar verebilir".* Dolayısıyla, idari yaptırımların yargısal karara konu olması durumunda ilkenin varlığı korunurken idari yaptırımların yargısal karara

[324] Kocaoğlu, a.g.m., s.24.
[325] Akkurt, Javadkhani, a.g.e., s.50; Erdem, *Vergisel Kabahatler*, s.79.
[326] Gözler, Kaplan, a.g.e., s.336-337.
[327] Ulusoy, *İdari Yaptırımlar*, s.50; Erdem, *Vergisel Kabahatler*, s.78.
[328] Zafer, Savunma Hakkı ve Sınırları, s.514-516.

dayanmaması durumunda savunma hakkının ortadan kalkacağı yorumunun yapılması da doğru olmayacaktır[329].

-Gerekçe İlkesi; İdari işlemin sebebine dayanak oluştururken muhatabına da savunma ya da dava hakkının kullanılmasına imkân tanıyan "gerekçe ilkesi", idarenin işlem ve eylemlerinde keyfilikten uzak olduğunu, hukuka aykırı işlem tesis etmediğini göstermektedir. Ayrıca muhatabına ise, işleme ilişkin dayanakların gösterilmesiyle ilginin itirazda bulunup bulunmayacağına yardımcı olur. Öte yandan mahkemelerin gereksiz iş yükü ile karşı karşıya kalmaları da engellenmiş olur[330]. İlke, işlemden etkilenen kişinin idari veya yargısal başvuru yollarını kullanıp kullanmayacağını, işlemin dayandığı sebepleri ve sürecin sonuçlarını öngörerek bir karara varılması durumunda karşı savunma geliştirmesine imkân sağlar. İdari makamın da doğru ve yerinde karar almasına neden olur[331]. Gerekçenin gösterilmesi, idareyi işlemi tesis ederken yasayı doğru yorumladığını, işlemin hukuksal nedeni ile maddi fiilin tespit edilmesinde hukuksal doğruluğun denetlenmesine aracılık etmesini sağlar[332].

İdari işlemin sebep unsuru ile gerekçe ilkesi de ilişkilidir. Sebep unsuru, idari makamı ilgili işleme yöneltirken gerekçe, işlemin sebeplerini muhatabına bildirerek savunma hakkını kullanmasına imkân tanır. Sebep unsuru "yargıca", gerekçe "ilgiliye" yöneliktir[333]. Diğer taraftan idari makam, gerekçe ile sebeplere dayalı idari işlemi tesis edip etmediğini, neden başka içerikte işlem yaptığını açıklama fırsatına sahip olur. Dolayısıyla sebep unsurunun işlemin içeriği ile idarenin beyanı arasında illiyet bağı oluşturduğu söylenebilir[334].Ancak idari işlemlerde, gerekçe gösterilmesinin kanuni zorunluluğu bulunmamaktadır. Kanun koyucu, gerekçe gösterileceğini ilgili kanunda öngörmediyse idari kararda gerekçe yer almak zorunda değildir. İdari yaptırımlar, kişinin toplum düzenine uyumunu sağlamaktır. Dolayısıyla mahkemelerdeki gibi ayrıntılı gerekçelendirme, idari yaptırım kararlarının

---

329 Erdem, *Vergisel Kabahatler*, Beta Yayınevi, İstanbul, 2010, s.79; Candan, *Vergisel Kabahatler Hukuku*,

330 Karabulut, *İdari Yaptırımların Hukuki Rejimi*, s.54; Çağlayan, a.g.e., s.47; Erdem, *Vergisel Kabahatler*, s.82.

331 Sinan Seçkin, Gül Üstün, "İdari İşlemlerde Takdir Yetkisi ve Gerekçe İlkesi", *T.C. Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, Prof.Dr. Mehmet Akif Aydın'a Armağan Özel Sayı, S.2, C.21, 2015, s.526-527.

332 Karabulut, *İdari Yaptırımların Hukuki Rejimi*, s.47; Doğan Gedik, Ersoy Yüce, *Bir İdari Yaptırım Türü Olarak Kabahatler Hukukunda Mülkiyetin Kamuya Geçirilmesi*, Legal Kitapevi, 2011, s.38; Kurt, a.g.m., s.142.

333 Akkurt, Javadkhani, s.56.

334 Seçkin, Üstün, a.g.m., s.524-525.

ruhuna uygun değildir. İdari yaptırımların aksine idari yargı kararlarının ise gerekçeli olması zorunluluk taşımaktadır[335]. Anayasanın 141'incimaddesi, *"Bütün mahkemelerin her türlü kararları gerekçeli olarak yazılır."* hükmü mahkeme kararlarının gerekçeli yazılması gerekliliğini göstermektedir. Gerekçesiz karar yazıldığı taktirde ise adil yargılanma hakkı ihlal edilir[336].

KK da ise, idari yaptırımların gerekçeli olmasına ilişkin açık bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak Gümrük Kanunu m.6/3'üncü fıkrası "*Gümrük idareleri tarafından gerek başvuruların reddine ve gerekse muhatabı kişinin aleyhine olarak verilen yazılı kararlar, ……. Itiraz yolu açık olmak üzere gerekçeli olarak alınır ve bu hususlar kararda belirtilir" hükmü* çerçevesinde gümrük mevzuatı uyarınca idari işlemlerin gerekçeli olması gerektiği vurgulanmaktadır. Bu itibarla, gerekçeli olmayan kararlar şekil unsuru yönünden hukuka aykırılık oluşturacağından idari davaya konu olarak iptali söz konusu olur. Gümrük idaresi ile muhatap olan kişilerin aleyhinde alınan kararlar da bu durum özellikle önem arz eder. Gümrük idaresinin, uzlaşma, itiraz gibi süreçleri de titizlikle yürütmesi gerektiğinden işlemin geri alınmasını sağlaması gümrük idaresinin adeta *yargısal işlev bilinciyle* hareket etmesi hususunu ön plana çıkartmaktadır Yine gümrük idareleri tarafından başvuruların reddine veya aleyhine ilişkin verilen yazılı kararlar Gümrük Kanunu 242. Maddesi uyarınca itiraz yolu açık olarak belirtilerek gerekçeli olarak alınır ve muhatabına tebliğ edilir[337].

-Yargı Yolu; İdarenin iradesiyle varlık kazanan idari yaptırımlar, tarafsız ve bağımsız bir yargı mercii tarafından denetlenir[338]. Çünkü idari yaptırımların kişiler üzerinde etkili sonuçlar doğurması yargısal denetim aracılığıyla gerçekleştirilir [339]. Bir hakkın inkârı veya ihlali neticesinde adli yola müracaat etme olarak tanımlanan "dava hakkı", kişilerin sübjektif haklarını korumaktadır. Ayrıca anayasal yargılanma hakkının da somut göstergesidir[340]. Anayasa m.36 "*Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle*

---

335 Cihan Kanlıgöz, "İdari İşlemlerde Yazılı Bildirim", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,* C.40, S.1, 1988, s.183.

336 Ahmet Taşkın, Mahkeme Kararlarında Gerekçenin Önemi", International Journal of Legal Progress, C.1, S.2, 2015, s.207.

337 Kılıç, a.g.e., s.333, 345.

338 Erdem, *Vergisel Kabahatler,* s.94; Karabulut, *İdari Yaptırımların Hukuki Rejimi,* s.66.

339 Karabulut, *İdari Yaptırımların Hukuki Rejimi*, s.69-71.

340 Özlem Tüzüner, "Dava Hakkı" Unsuru Olarak "Hak", *Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,* 2007/2, s.497.

yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir." hükmü uyarınca, hukuk devletinin bireylere sunduğu en temel anayasal haklardan biridir. Yine Anayasa m125 "*İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır*" hükmü de idarenin işlem ve eylemlerinin yargısal denetime açık olduğunu düzenlemektedir.

Genel olarak hakkında idari yaptırım tesis edilen kişi kendisine yöneltilen bu kararın hukuka aykırı olduğu yönünde iddiası olması durumunda iki yola başvurur. Bu husus, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu 11.maddesinde "*İlgililer tarafından idari dava açılmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde istenebilir. Bu başvurma, işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durdurur*" hükmü ile düzenlenmiştir. Bu bağlamda kişi, idari işlemle ilgili değişikliği üst makamdan üst makam yoksa işlemi yapan makamdan isteyebileceği gibi idari dava da açma hakkına sahiptir. İdari yaptırımlara karşı idari yargıda dava açılır. İdari yargı, adli yargıdan ayrı bir rejim sistemine sahiptir. İdarenin hukuka aykırı işlemlerinin iptali, işlem ve eylemlerden zarar görenlerin zararlarının tazminini sağlama işlevine sahiptir[341]. Öte yandan KK' nunun 27' nci maddesinin 1. fıkrasında "*İdari para cezası ve mülkiyetin kamuya geçirilmesine ilişkin idari yaptırım kararına karşı, kararın tebliği veya tefhimi tarihinden itibaren en geç on beş gün içinde, sulh ceza mahkemesine başvurulabilir*" hükmü ile ceza mahkemelerine başvuru hakkı tanıyan bir düzenleme bulunmaktadır[342].

---

[341] Yüce, *Vergi Yargılama Hukuku*, s.19.

[342] "İdari yaptırımlardan, idari para cezası ile mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararlarına karşı idari yargıya değil, ceza mahkemesine başvurulmasını mümkün kılan bir düzenleme yapılmıştır. Böylelikle, bu kararların yerine getirilmeden önce ceza hukuku ilkeleri bakımından adli denetim imkânı sağlanmıştır. Bunun amacı, keyfiliği, uygulamalardaki eşitsizliği hukuka aykırılıkları gidermektir. Adli merci tarafından yapılan işlem, sadece dosya üzerinde yapılacak bir denetim ile sınırlı değildir. Yasanın 28. maddesine göre, mahkemece, başvurunun kabul edilmesi durumunda, başvuru dilekçesinin kamu kurum ve kuruluşuna tebliğ edilmesi, gerektiğinde işlem dosyasının istenmesi, kurumun cevap dilekçesinin başvurucuya tebliği, talep üzerine ve hatta kendiliğinden tarafların çağrılarak dinlenilmesi, tanık dinlenilmesi, bilirkişi incelemesi yaptırılması, keşif yapılması, delillerin toplanmasından sonra hakkında idari yaptırım kararı verilen kişiye, kanuni temsilcisi veya vekiline son söz hakkı verilmesi de gerekmektedir. Görüldüğü üzere; idari yaptırım kararına karşı başvuru üzerine sulh ceza mahkemesi tarafından ceza yargılamasının genel prensiplerine göre yargısal bir faaliyette bulunulması ve ceza hukukunun genel ilkeleri dikkate alınmak suretiyle bir karar verilmesi söz konusudur. Dolayısıyla, yapılan işlemler ve verilen kararlar adli ceza yargısını doğrudan ilgilendiren bir nitelik taşımaktadır. Tüm bu hususlar; yasa koyucunun, idari suç ve yaptırımları yalnızca idari bir işlem, öte yandan idari yaptırım kararlarına başvuru üzerine ceza mahkemelerince verilen kararları da salt idari işlemin denetlenmesi niteliğinde görmediğinin bir ifadesidir. "Yargıtay E.2006/9-23 K.2006/141 Karar Tarihi 16.05.2006 (13.06.2020) www.corpus.com.tr

Gümrük işlemlerine ilişkin idari ve yargısal süreç hakkında ilerleyen bölümde ayrıntılı bilgilere yer verilecektir.

-Hukuki Temsil ve Yardım; Kişi, idare önünde temsil edilme hakkına veya kendisine hukuki yardımda bulunacak bir kişinin bulunmasını isteme hakkına sahiptir[343]. AİHS m.6/3 de adil yargılanma hakkı; "*Kendisini bizzat savunmak veya seçeceği bir müdafinin yardımından yararlanmak; eğer avukat tutmak için gerekli maddî olanaklardan yoksun ise ve adaletin yerine gelmesi için gerekli görüldüğünde, resen atanacak bir avukatın yardımından ücretsiz olarak yararlanabilmek"* olarak ifade edilir. Dolayısıyla kişi, istediği taktirde adil yargılanma hakkı uyarınca hukuki temsilci isteme ve bilgi alma hakkına sahiptir.

d. İdari Yaptırım Türleri

KK'nun Yaptırım Türleri" başlıklı 16. Maddesinde hüküm altına alınan idari yaptırımlar, "idari para cezası" ve "idari tedbirler" den oluşmaktadır. İdari tedbirler ise, "mülkiyetin kamuya geçirilmesi" ve "ilgili kanunlarda yer alan diğer tedbirler" dir.

İdari yaptırımlar, "idari mali yaptırımlar" (idari para cezaları)" ve "bireysel idari yaptırımlar" (idari tedbirler)" olarak iki gruptan oluşmaktadır. İdari cezalar ve idari tedbirler olarak yapılan ayrım ise, hukuki rejimin belirlenmesinde genel kabul gören tasniftir. İdari mali yaptırımlar, "*hukuka aykırı davranışları nedeniyle bireylerin mal varlıkları üzerinde etkisi olan, onların sahip oldukları bazı şeylerden yararlanmalarının yasaklayan" yaptırımlardır*[344]. İdari para cezaları en sık başvurulan idari yaptırım türü olmakla birlikte caydırma ve bastırma amacını idari tedbirler ise telafi edici niteliğini taşımaktadır[345].

(1) İdari Para Cezası

Yaptırım türlerinin en eski türü olan para cezaları, malvarlığına yönelik olmakla birlikte, kanuni düzenlemelere dayanarak belirli sınırlar çerçevesinde hükümlüden devlet hazinesine yapılan ödemelerdir[346]. Para cezalarının "adli para cezası", "tazminat cezası",

[343] Erdem, *Vergisel Kabahatler*, s.85.
[344] Çağlayan, a.g.e., s.52.
[345] Ulusoy, *Yeni Türk İdare Hukuku*, s.449-450.
[346] Özer vd., a.g.e., s.614.

"disiplin cezası", "idari para cezası" gibi çeşitleri türleri bulunmaktadır[347].İdari para cezası, idare hukuku esas ve usulü çerçevesinde idari merciiler tarafından karar verilerek uygulanır. Bu bağlamda, idari para cezaları ile diğer para cezaları arasındaki temel fark organik kriter ölçütüdür[348]. Yargı kararı olmadan, doğrudan idari merciler tarafından veya bir idari işlemle uygulanılan ve kişiye yükümlülüklerini hatırlatmak amacıyla, bir miktar paranın alınması şeklinde tatbik edilir[349].

İdari para cezalarına ilişkin genel hükümler Kabahatler Kanununda yer almaktadır[350]. Bu bağlamda Kabahatler Kanunu 17.maddesi idari para cezalarının "maktu veya nispi" olarak belirleneceğini hüküm altına almaktadır. Maktu para cezaları değişmez, sabit rakamlar ile nispi para cezaları ise belirlenen oranlar üzerinden alınır. GK m.239 da geçen *"CIF-FOB değerinin onda biri"* şeklinde düzenlenen cezalar nispi para cezalarına örnektir. Ayrıca, alt ve üst sınırı gösterilen para cezaları da kanunda düzenlenmiştir. Bunlar ise, kanun koyucu tarafından gösterilen, failin kusuru, fiilin niteliği, ekonomik ve kişisel durum ile değerlendirilerek takdir edilen cezalardır[351].

---

[347] "Vergi cezasının idari yaptırım olarak adlandırılması onun ceza niteliği üzerinde etkili değildir. Zira bu niteleme vergi yasalarının ihlalinin taşıdığı özelliklerden ve cezanın amacının farklılığından değil vergi cezasının idari usul uygulanarak idari makamlar tarafından verilmiş olmasından, başka açıdan da bir idari işlemin (kararın) konu unsurunu oluşturmasından kaynaklanmaktadır*."*Anayasa Mahkemesi E.2014/120 K.2015/23, K.T. 05.03.2015, RG 21.05.2015/ 29362 (25.06.2021) www.corpus.com.tr;Gözübüyük, Yönetim Hukuku, s.338; Süheyl Donay, "Para Cezalarını Artıran Yasanın Uygulama Alanı Hakkında Düşünceler", *Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi*, C.1, S.2, 1979, s.24; Centel, Zafer, Çakmut, a.g.e.,s.566.

[348] "İdarî para cezaları, idarî makamların kararlarıyla oluşmaktadır. İtiraz halinde yargının vereceği karar, onun bu niteliğini değiştirmemektedir. Sonuçları belli ölçüde genel para cezalarına benzese de tümüyle idarî işleme dayanan bir yaptırımdır. Yargı organlarının müdahalesi olmadan doğrudan idarece kararlaştırılmakta ve uygulanmaktadır. İdarî para cezaları ile kamu düzenine aykırı davranışların önlenmesi, toplumda disiplinin sağlanması amaçlanmaktadır."Anayasa Mahkemesi E.1997/19, K.1997/66, K.T.23.10.1997, R.G.16.01.1999/23585 (06.02.2021) www.corpus.com.tr; Yücel Oğurlu, *İdari Yaptırımlar Karşısında Yargısal Korunma*, (Doktora Tezi), İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1999, s.76; Atilla İnan, İbrahim Demir, *Açıklamalı Gerekçeli Kabahatler Kanunu*, 2.b., Ankara: Art Basın Yayın Hizmetleri, 2014, s.113.

[349] Kangal, a.g.e., s. 263; Karabulut, *İdari Yaptırımların Hukuki Rejimi*, s.22; Donay, a.g..m, s.25-26; Mahmutoğlu, *Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma eğilimi ve Düzene Aykırılıklar Hukukunda Yaptırım Rejimi*, s. 137.

[350] Yaşar Güçlü, *İdari Para Cezaları ve Diğer İdari Yaptırımlar*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2016, s.98; Oğurlu, a.g.t., s.76.

[351] "Maktu idari para cezaları, kişiselleştirilmemelerinden dolayı fiil ile yaptırım arasındaki ölçülülüğü gözetmesi mümkün olmamaktadır. Ancak m*aktu olarak belirlenen idari para cezaları, cezayı gerektiren fiili işleyenlerin üzerinde ekonomik durumlarına göre farklı etkiler doğurabilirse de bu durumun adalet ve hakkaniyet ilkelerine aykırılık oluşturduğu söylenemez.*" Anayasa Mahkemesi E.2017/97 K.2017/148, KT.1.11.2017, RG. 22.12.2017/30278 (05.05.2021) www.corpus.com.tr;Kangal, a.g.e., s. 268; Güçlü, a.g.e., s.104; İnan, Demir, a.g.e., s.113; Erdoğan, *Kabahatler Kanunu*, s.287-291.

Muhatabının rızası üzerine para cezalarının tahsilatı derhal kamu görevlilerince gerçekleştirir. Diğer taraftan idarî para cezasını kanun yoluna başvurmadan ödemek isteyen kişiden cezanın dörtte üçü tahsil edilir. Peşin ödeme, kişinin kanun yoluna başvurma hakkını etkilememektedir. (KK m.17/6) Dolayısıyla para cezası kesinleşmeden de tahsil edilir. Ancak rızaen ödenmediği taktirde cezanın kesinleşmesi gerekmektedir[352]. Kesinleşen idari para cezaları 6183 sayılı kanun hükümleri uyarınca tahsil edilir.

(2) İdari Tedbirler

Toplumsal düzeninin korunması ve güvenliğinin sağlanması amacıyla ceza hukuku ve idare hukukunda "ceza" kavramından farklı olarak "tedbir" mahiyetinde bazı düzenlenmeler bulunmaktadır. Ceza Kanunu'nda düzenlenen güvenlik tedbirleri, suçun işlenmesini önlemeye yönelik bir yaptırımdır. Suç işlenmeden, faildeki tehlikelilik halini ortadan kaldırma amacını taşır. Suç işlendikten sonra da uygulanması mümkündür. Diğer taraftan toplum düzeni, sağlığı, ahlakını ilgilendiren konularda da idari nitelikteki önlemlerden idari tedbirlere, doğrudan idare tarafından başvurulmaktadır. Güvenlik önlemleri yargılama makamlarınca, idari tedbirler ise, idare tasarrufuyla kamu hizmetlerinin aksamasının önlenmesi amacıyla tatbik edilir[353].

Kabahatler Kanunu 16'ıncı madde uyarınca idari tedbirler, "mülkiyetin kamuya geçirilmesi ve ilgili kanunlarda yer alan diğer tedbirler" den oluşmaktadır. Kanunda açık hüküm bulunan hallerde "mülkiyetin kamuya geçirilmesi", kabahatin konusunu oluşturan eşya üzerinde özel mülkiyetin sonlandırılmasına ve eşya mülkiyetinin devlete veya ilgili diğer kurum ve kuruluşlara geçmesidir[354]. İdare tarafından doğrudan uygulanan ve bireye toplumsal yükümlülüklerinin hatırlatılmasına katkı sağlayan, aynı zamanda engelleyici ve tali nitelikte bir yaptırımdır[355].

İdari yaptırım kararları, *"derhal"* uygulanmaktadır (KK m.5/1). Ancak, eşyanın, *"kullanılamaz hale getirilmesi", "niteliğinin değiştirilmesi", "belli bir surette*

---

[352] Erdoğan, Kabahatler Kanunu, s.109.

[353] Timur Demirbaş, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*: Seçkin Yayıncılık, 2018, s.640; Soyaslan, a.g.e., s.595; Mahmutoğlu, *Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma eğilimi ve Düzene Aykırılıklar Hukukunda Yaptırım Rejimi*, s.130; Ulusoy, *İdari Yaptırımlar*, s.175.

[354] Erdal Yerdelen, *Müsadere ve Mülkiyetin Kamuya Geçirilmesi Konuların Anayasa ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Açısından Değerlendirilmesi*, Ankara: Adalet Yayınevi,2010, s.41.

[355] Mahmutoğlu, *Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma eğilimi ve Düzene Aykırılıklar Hukukunda Yaptırım Rejimi*, s. 153.

kullanılması" koşullarına bağlı olarak "derhal" uygulama durumunda gecikmeler olabilir. Bahsedilen, koşullardan biri sağlanmaz ise eşya ile ilgili mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararı hemen uygulanır (KK m.18/2).

Gümrük Kanunu uyarınca da eşyaya mülkiyetin kamuya geçirilmesi tedbiri uygulanmaktadır. 7190 sayılı Kanun değişikliği ile, "*Mülkiyetinin kamuya geçirilmesine karar verilen eşyanın bulunamaması hâlinde kaim değer olarak eşyanın gümrüklenmiş değerinin kamuya geçirilmesine karar verilir."* Hükmü ile mülkiyetin kamuya geçirilmesi kavramının içeriği doldurulmuştur. Anayasa Mahkemesi kararlarına konu olan bu tedbirin uygulanmasında ölçülülük ilkesi önemli rol oynamaktadır. Bununla birlikte gümrük cezaları başlığında gümrük mevzuatında düzenlenen idari tedbirlere detaylı olarak yer verilecektir.

3. İştirak

İştirak, birden fazla kişinin anlaşarak iş birliği içinde bulunma ve haksızlığın ise tek olma halidir[356] . Kabahatte iştirakin koşulları, en az iki kişinin kabahati işlemesi, kabahatin kasten işlenmesi, fiilin tamamlanması gerekmektedir. KK m.14/1 uyarınca, "kabahatin işlenişine birden fazla kişinin iştirak etmesi halinde bu kişilerin her biri hakkında, fail olarak idari para cezası verileceği"; 3'üncü fıkrası uyarınca da "kabahate iştirak için kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin varlığının yeterli olduğu, kabahatin işlenişine iştirak eden kişi hakkında diğerlerinin sorumlu olup olmadığı göz önünde bulundurulmaksızın idari para cezası verileceği" hüküm altına alınmaktadır. Kabahatlerde fail ve şerik ayrımı gözetilmeksizin "tek tip faillik sistemi" benimsemiştir[357].

Gümrük vergilerindeki müşterek ve müteselsil sorumluluk ilkesinin aksine iştirakte her eylem ayrı ayrı cezalandırılır. Kişi sayısı ne kadar ise ceza da o kadar olur. Ancak iştirakten dolayı cezada kastın varlığı aranır[358].

Gümrük Kanunu 182/3-b "*Eşyanın kanuna aykırı girişine iştirak eden ve girişin kanuna aykırı olduğunu bilen veya normal olarak bilmesi gereken kişiler, gümrük vergisinden*

[356] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, a.g.e., s.240; Akbulut, a.g.e., s.573-574.
[357] Kangal, a.g.e., s.220-227; Cengiz Otacı, *Türk Kabahatler Hukuku*, Ankara: Turhan Yayınevi, Ankara, 2006, s.37.
[358] Atasorkun, Yurdakul, a.g.e., s.345.

sorumludur." Hükmü uyarınca kanuna aykırı olarak ithalat vergilerine tabi eşyanın TGB ne girmesine iştirak eden kişiler gümrük vergisinden sorumlu olmaktadırlar. İthalatta gümrük yükümlülüğünü düzenleyen madde, söz konusu eyleme iştirak edenleri de sorumlu kılmıştır. Ayrıca GK 183, 185 ve 189 uncu maddelerinde de iştirak ile ilgili düzenlemeler yer almaktadır. İştirak edenler gümrük müşavirleri, SMMM, Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirleri, Antrepo işleticileri, Serbest bölgedeki görevliler, matbaacılar, bilgisayar programcıları, gümrük memuru, taşıma firma sahipleri olabilir.

4. İçtima

Bir hareket ile birden fazla kanun hükmü ihlal edilebileceği gibi birden fazla hareketle de aynı kanun hükmünün ihlali mümkün olabilir. Birden çok "fiilin" tek failde toplanması içtimanın konusunu oluşturmaktadır[359] .

İçtima, temelde suçların ve cezaların nasıl uygulanacağını açıklayan müessesedir. Aynı türden cezalar bir araya toplanır ise "*toparlanma sistemi"*; suçlar, cezalarına göre en ağırı tatbik olunacak şekilde düzenlenir ise "*ağır basma, eritme sistemi"*; suçluya önce işlediği fiillerden en ağırı için temel ceza saptandıktan sonra diğer fiillerine verilecek cezalar belirlenirse ve ek ceza olarak uygulanacak ise de "*hukuki birleşme sistemi"* geçerli olur[360]. Ceza hukukunda, "*Kaç fiil varsa o kadar suç, kaç suç varsa o kadar ceza vardır*" kuralı gereğince her neticeye kanunda düzenlenen yaptırımın uygulanması ve tek bir cezanın verilmesine "*gerçek içtima- cezaların içtima*" denir. Cezaların içtiması kural, suçların içtimaısı ise istisnai hallerde geçerli olmaktadır[361].TCK'da gerçek içtima kuralı benimsenmiştir[362].

> KK 15.maddesi "içtima" başlığında "*bir fiille birden fazla kabahat işlenmesi halinde bu kabahatlere ilişkin tanımlarda sadece idari para cezası öngörülmüşse eğer bu en ağır idari para cezasının verilir*. *Bu kabahatlerle ilgili olarak kanunda idarî para cezasından başka idarî yaptırımlar da*

[359] TCK gerekçesi; Hakeri, a.g.e., s.610; Demirbaş, a.g.e., s.537.
[360] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, a.g.e., s.238-249.
[361] Özbek, a.g.e., s.702-703; Mustafa Özen, "Ceza Hukukunda Fikri İçtima", *TBB Dergisi*, S.73, 2007, s.132.
[362] Koca, Üzülmez, a.g.e., s.462.

öngörülmüş ise, bu yaptırımların her birinin uygulanmasına da karar verilebilir."

Bu bağlamda TCK' nun fikri içtima hükümleri KK içinde geçerlidir (KK m.15/1). Öte yandan "*aynı kabahatin birden fazla işlenmesi halinde her bir kabahatle ilgili ayrı ayrı öngörülen idari para cezasının hükmedileceği* (KK m.15/2)" i "*bir fiil hem suç hem kabahat oluşturuyorsa, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak suçtan dolayı yaptırımın uygulanmadığı hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır* (KK m.15/3)"[363] hükümleri düzenlenmiştir.

Örneğin GK' da ve 5607 sayılı KMK nun3'üncü maddesinde aynı fiilin yaptırıma bağlandığı durumda bu durum ortaya çıkmaktadır. Aynı fiil, farklı iki kanunda cezai hükme bağlanmış ise fail en ağır cezası olan kabahatten dolayı cezalandırılacaktır[364]. Öte yandan GK' nun 234 ile 235 inci maddelerine konu olan yaptırımların birlikte uygulanıp uygulanmayacağı hususu Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 18.01.2021 tarihinde yayınladığı yazı uyarınca serbest dolaşıma giriş beyanının her iki maddede düzenlenmesi kanunda düzenlenen idari para cezalarından en ağırı ile cezalandırılmasını ve 235/4 bendinde idari para cezasından farklı bir yaptırım belirlenmesinden dolayı da ilgili yaptırım şartları oluşması durumunda ayrıca uygulanacağı belirtilmiştir[365].

5. Teşebbüs

İşlenmek istendiği halde tamamlanamayan ya da neticenin failinde elinde olmayan sebeplerle meydana getirilememesi haline "teşebbüs" denir. Teşebbüste fail, bir tehlikenin varlığı, eylemi defaten işlenmeye elverişli olması, hukuki barışın zedelenmesi gibi nedenlerle cezalandırılmaktadır. Zira teşebbüsü tamamlamış suç gibi cezalandırılmakta ne de tamamen cezasız bırakılmamaktadır[366].

---

[363] KK 15/2; 15/2; Engin Akın, Faruk Mutlu, *5326 sayılı Kabahatler Kanunu Hükümleri Çerçevesinde 5549 Sayılı Kanun'da Yer Alan Yükümlülükler,* 1.b., Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Mali Suçlar Araştırma Kurulu Başkanlığı, Yayın No:20 Şubat 2011, s.78-79.

[364] Tayfun Ercan, Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları: Adalet Yayınevi, 2012, s.152

[365] Gümrükler Genel Müdürlüğü İçtima Yazısı Hakkında, https://files.igmd.org.tr/doc/20012021-090558_11pdf.pdf (14.01.2022).

[366] Centel, Zafer, Çakmut, a.g.e., s.447-450; Otacı, a.g.e., s.34; Dönmezer, Erman, *Nazari ve Tatbıki Ceza Hukuku Cilt II*, s.112; 157; Demirbaş, a.g.e., s.462; Özbek, a.g.e., s.606-607.

TCK 35.maddesinde düzenlenen teşebbüsün, cezalandırılması "*kastın varlığı*", "*elverişli hareketin bulunması*", "*icra hareketlerine başlanılmış olması*", "*neticenin gerçekleşmemesi failin elinde olmayan nedenler*" e bağlanmıştır[367]. Kabahatlere ilişkin teşebbüs KK 13'üncü maddesi uyarınca hüküm altına alınmıştır[368]. İstisnai olan teşebbüsün ancak kasten kabahatin işlendiği durumda geçerliliği bulunmaktadır. Diğer taraftan, mevzuatta bazı özel kanunlarda yer alan kabahatlerde teşebbüsün cezai yaptırıma bağlandığı da görülmektedir[369].

Gümrük Kanunu'nda teşebbüsün cezalandırılacağına ilişkin hükümler yer almaktadır. Gümrük Kanunu 239.maddesi uyarınca vergiden muaf eşyayı gümrük kapılarından izinsiz olarak ülkeye sokmaya "teşebbüs edenlere" CIF değerinin onda biri para cezası alınır[370].

6. Zamanaşımı

Gümrük Kanunu'nda gümrük vergileri için öngörülen "tahakkuk zamanaşımı" yani "gümrük vergileri zamanaşımı" GK 197 inci maddesi uyarınca üç yıl olarak belirlenmiştir[371]. Gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren üç yıl içinde gümrük vergileri için tebligat yapılmadığı durumda tahakkuk zamanaşımına uğrar. Şayet üç yıl içinde tebligat yapılırsa bu durumda da 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre 5 yıllık tahsilat zamanaşımı süresi içinde tahsili gerekir. Gümrük vergileri alacağı Kanunun 197/3.üncü maddesinde belirtildiği üzere aynı zamanda ceza uygulamasını gerektirir bir fiile ilişkin (kaçakçılık fiili) ise, TCK' nundaki zamanaşımı süreleri dikkate alınır. Örneğin GK 234'e göre ceza uygulaması vergi aslına bağlıdır. Vergi aslı için tahakkuk zamanaşımı üç yıl olduğundan vergi farkı için uygulanacak cezalarda da zamanaşımı süresi üç yıl olacaktır[372].

---

[367] Dönmezer, Erman, *Nazari ve Tatbıki Ceza Hukuku Cilt II*, s.112; 157; Ali Parlar, Muzaffer Hatipoğlu, *Suça Teşebbüs İştira-İçtima ve Yaptırımlar*: Seçkin Yayıncılık, 2010, s.32.

[368] Akbulut, a.g.e., s.544-545.

[369] Akbulut, a.g.e., s.405; Kangal, a.g.e., s.217; Zafer, Pamuk, Çakır, a.g.e., s.13.

[370] Atasorkun, Yurdakul, a.g.e., s.345; Tayfun Ercan, *Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*: Adalet Yayınevi, 2012, s.148.

[371] Yüce, Çelikkaya, a.g.e., s.150.

[372] Zamanaşımı hükümlerinin uygulanmasında önemli bir düzenleme olan Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın 16.08.2013 tarihli 2013/38 sayılı Genelgesi uyarınca; *"*İdari para cezasının tutarı belirlenirken, para cezasına dayanak bir vergi alacağı söz konusu ise, bu para cezası gümrük vergileri alacağına bağlı idari para cezasıdır. Vergi tutarının sadece idari para cezasının hesaplanmasında dikkate alındığı, ortada bir vergi alacağının söz konusu olmadığı para cezaları ise gümrük vergileri alacağına bağlı olmayan idari para cezasıdır.*"* Şeklinde ifade edilen açıklamalar "gümrük vergileri alacağına bağlı" ve "gümrük vergileri alacağına bağlı olmayan idari para cezaları" ifadelerinin literatürde yer almasına neden olmuştur.

Gümrük vergileri alacağına bağlı olamayan idari para cezaları ise maktu ve nispi olarak KK 20.m"Soruşturma Zamanaşımı" ve 21.m "Yerine Getirme Zamanaşımı" sürelerine bağlı kılınmıştır. Soruşturma zamanaşımı mükelleflerin gümrük para cezası düzenlenmesini gerektiren bir fiili işlemelerinden itibaren, gümrük idareleri tarafından yükümlüye para cezasının düzenlenebileceği süreyi belirtmektedir. Soruşturma zamanaşımının dolması halinde kabahatten dolayı kişi hakkında idari para cezası verilmez. Yerine getirme zamanaşımı da gümrük idareleri tarafından mükelleflere verilen para cezalarının kesinleştikten sonra hangi süreler içerisinde tahsil edilebileceğini ortaya koymaktadır[373].

B. GÜMRÜK İŞLEMLERİ İDARİ YAPTIRIMLARI

Gümrük kabahatleri, 4458 sayılı Gümrük Kanunu hükümlerinin ihlaline bağlı olarak ortaya çıkan idari yaptırım ve idari tedbir uygulanan eylemlerdir[374]. Genel olarak gümrük idari yaptırımlar ile kişilerin uyarılması ve kamu zararının karşılanması amaçlanmaktadır[375].Kanunun 234 ila 241.maddeleri arasında düzenlenen eylemler "gümrük kabahati" olarak nitelendirilir. Kanunda "*vergi kaybına neden olan işlemlere uygulanacak cezalar*" ve "*usulsüzlüklere ilişkin cezalar*" başlıkları ile yer almaktadır[376]. Bu bağlamda, gümrük idari yaptırımları, mevzuat hükümleri uyarınca "para cezası gerektiren gümrük kabahatleri" ve "idari tedbir gerektiren gümrük kabahatleri" olarak iki başlıkta tasnifi yapılabilir. Para cezası gerektiren gümrük kabahatleri , "vergi kaybına sebep olan gümrük cezaları" ve "vergi kaybına sebep olmayan yani usulsüzlük cezaları" başlıkları ile idari tedbir gerektiren gümrük kabahatleri ise "geçici depolama ve antrepo işleticilerine yönelik idari tedbirler", "uluslararası taşımacılara yönelik idari tedbirler", "gümrük müşavirlerine yönelik idari tedbirler", "onaylanmış kişi statüsü belgesi ve yetkilendirilmiş yükümlü sertifikası izin koşullarının ihlalinde uygulanan idari tedbirler" başlıkları ile açıklanacaktır.

---

373 Fatih Uzun, *125 Soruda Gümrük Mevzuatında Para Cezaları (Açıklamalı-İçtihatlı),* İstanbul: Dünya Süper Veb Ofset Aş,2015, s.88; Tayfun Ercan, *Türk Hukukunda Gümrük Kabahatleri*, s.85.

374 Ercan, *Türk Hukukunda Gümrük Kabahatleri*, s.82; Gültekin, a.g.e., s.133;

375 Ercan, *Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*, s.114; Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s.56.

376 Tahsin Torunoğlu, "Vergi Ziyaı Kabahati", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.12, Özel Sayı 2010, s.490, (Basım yılı 2012).

1. Para Cezası Gerektiren Gümrük Kabahatleri

Gümrük para cezaları, Gümrük Kanunu'nda 234- 238 inci maddeleri "vergi kaybına neden olan işlemlere ilişkin para cezaları*"* 239-241.maddeleri ise "usulsüzlüklere ilişkin para cezaları" başlıkları ile düzenlemektedir[377].

Genel bağlamda uygulamada sıklıkla karşılaşılan gümrük idari para ceza konuları ise[378];

-Dahilde işleme rejimiyle ithalat vergileri ödenmeden fabrikaya getirilen ham madde ya da bu ham maddeden üretilen eşyanın fabrikada üretilerek kanuna aykırı olarak serbest dolaşıma sokulması,

-Transit refakat belgesi ve tır karnesi uygulamasına ilişkin transit rejim uygulamaları,

-Antrepo rejimine tabi tutulmuş eşyanın antrepodan izinsiz serbest dolaşıma sokulması,

-İthalatta ATR, EUR -1, menşe şahadetnamesi gibi belgelerin gerçek durumu yansıtmayan nitelikte olmaları,

-Gümrük müşavirlerinin ithalat işlemlerini mevzuata aykırı şekilde tesisi ve bu aykırı işlemlere iştirak etmeleri,

-İthalatı izne bağlı eşyanın GTİP numarasının yanlış beyan edilerek ithalatı izne bağlı eşya değilmiş gibi gösterilmek suretiyle ithal edilmesi ya da GTİP numarasının yanlış beyanı,

-Geçici ithalatı yapılan eşyanın yurt dışına geri gönderilmesi esnasında yapılan ihlaller,

-Satış bedeli dışında matraha eklenmesi gereken bir unsurun hiç eklenmemesi ya da düşük tutarda eklenmesi, olarak sayılabilir.

Yükümlü, gümrük vergilerini[379] az ödemek veya hiç ödenmeme niyetiyle ancak kasıtlı olmaksızın eşyanın kıymet, tarife, sayı-baş gibi temel unsurlarına müdahalede bulunabilir.

---

377 Yüce, Çelikkaya, a.g.e., s.147.

378 Bu bilgiler çalışmamıza katkılarını sunan Gaziantep Vergi Mahkemesi Başkanı Sayın Mehmet Fatih Erciyas'ın görüşlerinden derlenmiştir.

379 "*Gümrük vergileri*" lafzı mevzuatta çokça sayılmaktadır. Ancak bunun yanın sıra GK 3.maddesinin 8.bendindeki gümrük vergileri tanımı ve takibindeki bentlerde tanımlanan ithalat vergileri-ihracat vergilerinin tanımları da önem arz etmektedir. Çünkü zaman zaman "gümrük vergileri", zaman zaman da "ithalat vergileri" gümrük kanununun ceza ile ilgili maddelerine konu olmaktadır. Bununla birlikte yaptırımlara esas olan hususun "gümrük vergileri", mi "ithalat vergileri". Olacağı da kanun hükmü ile

Netice olarak vergi kaybına neden olan işlemlerden biri veya birkaçının ortaya çıkmasına neden olan yükümlü ağır cezai müeyyidelerle karşı karşıya kalabilmektedir. Diğer taraftan vergi kaybı doğmasa da kanunda uzun bir liste halinde tek tek sayılan çeşitli eylemlerden dolayı da usulsüzlük cezaları ile karşı karşıya kalabilmektedir. İdari para cezalarının özellikle vergi kanunlarına aykırı davranışın neden olduğu miktar kayıpları ile orantılı şekilde yani vergi miktarının misli olarak hesaplanır. Vergi kaybına bağlı olmayan, usulsüzlük para cezaları ise maktu veya nispi olarak belirlenir[380].

Diğer yandan idari para cezalarının "gümrüklenmiş değer" üzerinden hesaplanması para cezalarını ağırlaştırmaktadır. Gümrüklenmiş değer, GK 3.maddesinde "*Uluslararası Kıymet Sözleşmesi'ne göre belirlenecek; ithal eşyası için eşyanın CIF kıymeti ile gümrük vergileri toplamını, ihraç eşyası için FOB kıymeti ile gümrük vergileri toplamı"* şeklinde tanımlanmaktadır. Gümrük Kanunu'nun "m.235/1-a, 235/1-c, 235/2-a, 235/2-b, 235/5-b, 236/1, 236/5-b, 238/1-b" fıkralarında para cezaları "gümrüklenmiş değer" üzerinden hesaplanmaktadır[381].

---

doğar. İfade edildiği üzere. Gümrük vergilerinin listesi "Gümrük Uzlaşma Yönetmeliğinin 1 numaralı eki"nde yer almaktadır. 2011 yılında yürürlüğe giren Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği ceza uygulanacak Gümrük Vergilerini; "*Gümrük Vergisi, İlave Gümrük Vergisi, Tek ve Maktu Vergi, Dampinge Karşı Vergi, Sübvansiyona karşı Telafi Edici Vergi, Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Ek Mali Yükümlülük, Toplu Konut Fonu, Tütün Fonu, Ek Fon, Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu, Çevre Katkı Payı, Telafi Edici Vergi, TRT Bandrol Ücreti (Ticari Olmayan eşya için)"* olarak sıralamıştır. İthalatta alınan Katma Değer Vergisi, harcama vergisi niteliği taşıması ulusal ve uluslararası uygulamalarda konu, oran, istisna ve muaflık yönünden aralarında herhangi bir ayrım bulunmaması hatta Avrupa Birliği Hukuku'nda da eş etkili vergi olmadığı ifade edilmiştir. Öte yandan bazı gümrük cezaları gümrüklenmiş değer üzerinden hesaplanmaktadır. Bu noktada ithalatta ödenen KDV, gümrük vergisinin eş etkili bir vergi olmadığı yani ithalat vergisi olmadığı görüşü kabul edildiği taktirde ithalatta ödenen KDV tutarının gümrüklenmiş değer tutarına dahil edilmemesi gerekir. Ancak gümrük idaresinin cezanın matrahı olan gümrüklenmiş değeri hesaplarken ithalatta ödenen KDV tutarını gümrüklenmiş değere dahil ettiği ifade edilebilir. Ancak mahkemelerin bu görüşü kabul etmesi durumunda para cezalarının bir kısmının iptali gerekebilir. Hamit Yumuk, *Gümrük Müşavirinin Mali Hukuk Bakımından Sorumluluğu*: Onikilevhayayıncılık, 2021, s.152-153.

380 Turgut Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, s.102-103.

381 "Dahilde işleme rejimine aykırılık nedeniyle gümrüklenmiş değerinin katları oranında idari yaptırım uygulanması itiraza konu olmuştur. DİR, yeniden ihraç edilmek koşuluyla, serbest dolaşıma girmiş veya girmemiş eşyanın her türlü işleme faaliyetine tabi tutulmasına imkân sağlayan ihracatı teşvik etmek amacıyla uygulanan ekonomik etkili bir gümrük rejimidir. Rejimin, sağladığı ayrıcalıklardan faydalanarak ülkeye getirilen ithal eşyayı, ihraç pazarlarındaki problemler ya da ihracatçıdan kaynaklı sorunlar nedeniyle işleyerek ihraç edemeyen, ancak ithal eşyasını DİR belirlenen yerlerde bulunduranlara öngörülen para cezası ile dahilde işleme rejimini kasten ihlal ederek yurda getirdiği eşyayı iç piyasaya satanlara öngörülen para cezasını birbirinden ayrılması itirazın reddine ilişkin gerekçedir. Mahkeme, bu kapsamda kuralın ölçülülük ilkesine aykırılık oluşturmadığını ve itiraz konusu «gümrüklenmiş değer» ibaresini hukuk devleti ilkesine – ölçülülük ilkesine aykırı bulmayarak itiraz başvurusunu reddetmiştir." Anayasa Mahkemesi E.2017/121 K.T.12.07.2017 R.G.25.08.2017/30165 (01.03.2022) www.corpus.com.tr

Netice olarak gümrük işlem ve uygulamaları teknik ve yorum farklılıklarının çok olduğu bir alandır. Bununla birlikte uluslararası mevzuat ve gelişmelerin yakından takibi ve uzmanlık gerektiren bir alandır. Özellikle mevzuat anlamında sıklıkla yapılan değişiklikler neticesinde yükümlüler tarafından güncel gelişmelerin takip edilmemesi de ağır cezai yaptırımları doğurabilmektedir. Öte yandan gümrük işlemlerinin takibini kişiler, bizzat kendileri yapabilecekleri gibi temsilci tayin ederek de yapmaktadırlar. Temsilci tayin eden kişiler, gümrük idaresine karşı sorumlu olmaktadır. Dış ticaret firmalarında çalışan gümrük idaresine karşı sorumlu olan kişiler ve gümrük müşavirleri bu bağlamda dış ticaret uygulamaları konularında hukuki, mali sürece hâkim olarak işlem ve uygulamaları titizlikle yürütmeleri idari yaptırımların ortaya çıkmasını ve tarafların ağır müeyyideler ile karşı karşıya kalmalarını asgariye indirecektir.

a. Vergi Kaybına Neden Olan Gümrük Kabahatleri

Gümrük Kanunu'nun Cezalar başlığında hüküm altına alınan 234, 235, 236, 237, 238 inci maddeleri "*Vergi Kaybına Neden Olan İşlemlere Uygulanacak Cezalar"* ı düzenlemektedir. Vergi kaybına neden olan durumlar ilgili maddeler uyarınca üç ayrı kategoriye ayrılabilir. Birincisi, SDGR' ne tabi tutulan eşya için yapılan beyan ile idarece yapılan muayene ya da sonradan kontrol sonucu eşyanın vergilendirilmesine esas alınan unsurlarında bir farklılık olması ve bu farklılığın ithalat vergilerinde bir farklılık yaratması halinde uygulanacak cezalar; ikinci kategoride, antrepo ve geçici depolama yerleri ile özet beyan eksik ve fazlalıklarının gümrük yükümlülüğü doğumuna yol açması halinde uygulanacak cezalar; üçüncü kategoride ise ekonomik etkili rejim hükümlerinin bir gümrük yükümlülüğü doğurmasına yol açması halinde uygulanacak cezalardır.

Vergi kaybına neden olan gümrük kabahatleri, failin niyetine ve fiile bakılmaksızın ekonomik suça ekonomik ceza ilkesi çerçevesinde idari para cezası tatbik edilen eylemlerdir[382].Gümrük kabahatleri, tebliğ aşamasından sonra tahsil aşamasından önce muayene memurlarınca kontrol sürecinde veya da zaman zaman yapılan sonradan kontrollerle ortaya çıkabilir. Yükümlü, vergi kaybının ortaya çıkmasında kusurunun olmadığını, gerekli özen ve dikkati gösterdiğini kanıtlasa dahi cezadan kurtulması mümkün

[382] Kadir Sarıkaya, *"Gümrük Vergi Hukuku",* s.158, Hasan Hüseyin Bayraklı, *Vergi Ceza Hukuku*, Trabzon: Celepler Matbaası, 2017, s.206

değildir[383].Tipe uygun olarak işlenen eylem, eşyanın beyanı, muayenesi, sonradan kontrolü esnasında ortaya çıkan ek tahakkuk ya da ödenmeyen vergi tespiti durumunda ortaya çıksa dahi veya vergi sonradan ödense de yükümlüye vergi kaybından dolayı ceza kesilmektedir. Yalnızca kusuru ortadan kaldıran hallerden birinin varlığı durumunda ceza tatbik edilmemektedir[384].

Vergi kaybına neden olan kabahatlerde netice, usulsüzlük kabahatlerinde vergi kaybının oluşup oluşmamasından ziyade icrai veya ihmali şekilde ortaya çıkıp çıkmadığı önemlidir. Çünkü bu eylemlere yaptırım tatbik edilmesi, gümrük idaresinin işlem ve eylemleri üzerinde denetimini kolaylaştırır. Bunun yanı sıra usulsüzlük eylemleri tehlike kabahatleridir. Ceza tatbik edilmediği taktirde tehlikenin büyümesi hatta eylemin suç mahiyetine dönüşmesi söz konusu olabileceğinden dolayı bu kabahatlere yaptırım tatbik edilmesi bir nevi güvenlik mekanizması işlevine sahip olmalarından ileri gelir[385].

Öte yandan gümrük cezalarının hangi kanun maddesinde düzenlendiğini ve hangi rejim ihlalinden doğduğunun tespiti önemlidir. Çünkü rejim türü, cezanın ağırlığını doğrudan etkilemektedir. Eşya, gümrük rejimine "gümrük beyanı" ile tabi olmaktadır. Gümrük beyanında rejim kodu uygulaması, belge kodu, referans numaraları, muafiyet uygulamaları, sürelere uyma, taahhütlerin kapatılması, rejimin sona erdirilmesi, teminat uygulamaları gibi eylemlerin mevzuat uyarınca gerçekleştirilmesi önemlidir. Öte yandan vergilendirme unsurları olan "tarife", "kıymet", "menşe" eşyanın miktarı, sayı, ölçü birimi farklılıkları ve "uygunluk, izin, kontrol, ibrazı zorunlu belge eksikliklerinden dolayı da gümrük cezalarının tatbiki söz konusu olmaktadır. Bunlara bağlı olarak GTİP in hatalı beyanı, tahlil ve denetim sonuçlarına göre eşyanın tarifesindeki farklılıklar; kıymetin hesaplanmasına esas teşkil eden unsurların hata veya ihmaller nedeniyle eksikliği-fazlalığı; Tercihli menşe ve tercihli olmayan menşe hükümleri uygulamalarındaki sorunlar, belgelerin zamanında ve doğru olarak ibraz edilmemesi; muafiyet-istisna konuları; teslim şekilleri, ödeme şekilleri, sigorta yükümlülüklerinin beyana doğru şekilde yazılmaması vergi kaybına sebep olan gümrük cezalarının başlıca konu başlıkları olarak sayılabilir[386].

---

383 Turgut Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, s.80.
384 Torunoğlu, a.g.m., s.490.
385 Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, s.234.
386 Hergün, *Gümrük Dili ve Okur-Yazarlığı 2.Cilt*: KTG Yayıncılık, 2021, s.779; Recai Hergün, *Gümrük Dili ve Okur-Yazarlığı 3.Cilt,* Ankara: KTG Yayıncılık, 2021, s.1747.

(1) Tarife, Kıymet, Menşe Beyanından Kaynaklanan Cezalar

Eşyanın gümrük tarifesi, gümrük kıymeti ve satış biriminin beyan ve muayene-kontrol sonucunda farklılıkların tespitinde ortaya çıkan vergi farkına Gümrük Kanunu uyarınca para cezaları tatbik edilmektedir.

-Tarife Uygulamalarından Kaynaklanan Cezalar; Tarife düzenlemelerinin ihlali neticesinde 4458 sayılı Gümrük Kanunu' uyarınca hem vergi kaybına ilişkin cezalar hem de usulsüzlük cezaları uygulanır[387]. İthal edilen eşyanın gümrük vergileri, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihte yürürlükteki gümrük tarifesine göre hesaplanır. TGTC ve gümrük vergisi oranları farklı iki unsurlardır. Eşyanın tarife sınıflandırılması TGTC ne göre belirlenirken gümrük vergisi oranları İthalat Rejim Kararı'na ekli listelerdeki ülkeler ve ülke gruplarına göre belirlenmektedir. Eşyanın GTİP inin doğru belirlenebilmesi için eşyanın tanımının doğru yapılması gerekir. Çünkü gümrük vergilerinin hesaplanmasında eşyanın tarife sınıflandırılması, eşyanın menşei, eşyanın gümrük kıymeti temel unsurları arasında yer almaktadır. Beyannamede söz konusu vergilendirmeye esas olan üç temel unsur doğru yazıldıysa, ödenecek vergi de doğru olur[388]. Şayet idarece beyan kontrolü ve eşya muayenesinde ihlaller tespit edilirse de vergi kaybına ilişkin veya usulsüzlük idari para cezaları uygulanır.

Gümrük Kanunu'nun 234/1'inci fıkrasında, gümrüğe sunulan eşyanın serbest dolaşıma giriş rejimi ile kısmi muafiyete tabi geçici ithalat rejimine tabi tutulmasında, beyan edilen eşyanın tarifesini oluşturan unsurların (tarife unsurlarında veya vergilendirmeye esas tutulan ölçülerde) beyanının yapılan muayene veya sonradan kontrol sonucunda farklı olması ve bu farkın ithalat vergilerinde %5'i aşan oranda olması halinde bu farkın üç katı idari para cezası öngörülmüştür. Diğer bir ifadeyle 234/1-a bendi ceza uygulamasını, beyan edilen ithalat vergileri tutarı ile muayene sonuçlarına göre hesaplanan ithalat vergileri arasındaki farkın %5'i aşmasına bağlamıştır. Kanunla %5'i aşan ithalat vergileri fakının alınmasından ayrı olarak bu farkın üç katı para cezası uygulanması öngörülmüştür. GK 234/1 -a bendinde yapılan beyan ile muayene ya da sonradan kontrol sonucu oluşan ithalat vergileri farkının %5'i aşmaması halinde herhangi bir ceza öngörülmemiştir.

---

387 Cahit Gökçelik, *Gümrük ve Dış Ticaret Uygulamaları*, s.51.

388 https://gumrukrehberi.gov.tr/sayfa/ithal-edece%C4%9Finiz-e%C5%9Fya-i%C3%A7in-ne-kadar-vergi-%C3%B6deyeceksiniz(20.05.2021).

GK 234'üncü madde devamında satış birimine ilişkin aykırılıklara da para cezaları öngörülmüştür. Bu bağlamda;

GK 234/1 *"……. Vergilendirmeye esas olan sayı, baş, ağırlık gibi ölçülerinde aykırılık görüldüğü ve beyana göre hesaplanan ithalat vergileri ile muayene sonuçlarına göre alınması gereken ithalat vergileri arasındaki fark %5'i aştığı takdirde, ithalat vergilerinden ayrı olarak bu farkın üç katı para cezası alınır.* " hükmü uyarınca ceza, eşyanın sayısı, cinsi, ağırlığında beyan edilen ile muayene ve denetleme sonucunda aykırılığın %5 i aşması durumunda uygulanır. %5 i geçmeyen farkın tespitinde GK m.241 uygulanır[389].

Ayrıca, GK m.234/-c bendi; "*Satış birimine göre miktar itibarıyla %5'i geçmeyen bir fark ile maddi hesap hatasından doğan noksan kıymet beyanlarında, bu farklara ait ithalat vergilerinden başka vergi farkının yarısı tutarında para cezası alınır."* Hükmü uyarınca serbest dolaşıma giriş rejimine tabi olan eşyanın satış birimine göre %5 i geçmeyen farkın olması veya maddi hesap hatasından doğan noksan kıymet beyanlarında ceza uygulanır. Örneğin beyanda 10.000 adet olarak yer alan eşya 10.500 adet olduğu tespit edildi. Söz konusu fark %5 i geçtiği için GK m.234/1-a uygulanır farkın %5 i geçmemesi durumunda ise GK m.234/1-c uygulanır.

-Kıymet Uygulamalarından Kaynaklanan Cezalar; Ülkemizde ithalat vergileri, bazı ek mali yükümlülükler eşyanın kıymeti esas alınması suretiyle hesaplanır. Gümrük Kanunu 23 ila 31 inci maddelerinde eşyanın kıymetinin belirlenmesine ilişkin hükümler yer almaktadır. Kanunun 24'üncü maddesi uyarınca ithal eşyasının kıymetini satış bedeli oluşturmaktadır. Satış bedeli ise, ülkemize ihraç amaçlı yapılan bir satışla ortaya çıkan kıymettir. Kıymet

[389] Ek 82 uyarınca, *Gümrük Kanunu'nun 241.maddesinin Birinci Fıkrası Uyarınca Usulsüzlük Cezası Gerektiren Fiiller* in yer aldığı düzenlemenin 11.maddesi;
"*Tam beyanlı yaygın basitleştirilmiş usul kapsamında yürütülen işlemler hariç olmak üzere, beyanın kontrolü sonucunda Kanunun 234'üncü maddesinde bahsi geçen aykırılıkların vergi farkı yaratmaması veya %5'i aşmayan vergi farkı yaratması"* olarak düzenlenmiştir. Dolayısıyla madde uyarınca %5 i aşmayan tarife farklarında 241.maddenin birinci fıkrası uygulanmaktadır. Çünkü GK 241.madde eşyaya ilişkin vergi kaybı oluşturmayan, hazine aleyhine vergi kaybı yaratmayan durumlarda uygulanır. 241/11 uyarınca 234 de bahsi geçen tüm aykırılıkların %5 ten az bir farklılık doğurması neticesinde uygulanacağı ifade edilmektedir. 234'üncü madde genel olarak vergi kaybına ilişkin bir maddedir. Ancak %5'lik fark esaslı bir fark olarak kabul edilmemektedir. Vergiler arasındaki fark doğduğunda ise bu fark %5 i aştığında üç katı ceza uygulanmaktadır. Aşmadığında zaten 241/1'den aşağı olmayacağı için 241/1 uygulanacağı yorumu yapılabilir.

hesaplanmasına dahil edilecek/edilmeyecek unsurların mevzuat uyarınca doğru belirlenmesi gerekmektedir. Kıymete dahil edilmemesi gerekirken edilen veya edilmesi gerekirken edilmeyen unsurlar ödenecek vergi büyüklüğünü doğrudan etkilemektedir. Özellikle eşyaya ilişkin navlun ödemeleri, toplam satış hasılatı büyüklüğü, ciro, komisyonlar, kap, işçilik, ambalaj giderleri, sigorta giderleri, patent-know-how, demuraj giderleri, kalite farkı, fiyat düzenlemeleri gibi kıymet tespitini etkileyen özellikli konulardır.

İthal eşyasının kıymetinin noksan beyan edilmesinden kaynaklı olarak ithalat vergilerinin eksik tahakkuk etmesi halinde uygulanacak idari para cezası GK 234/1-b de hükme bağlanmıştır. SDGR ile GİR ne tabi eşyaya ilişkin yapılan beyan ile muayene veya sonradan kontrol sonucunda noksanlıkların tespitinde eksik kıymete isabet eden ithalat vergileri için ek tahakkuk düzenlenir ayrıca ithalat vergileri farkının üç katı idari para cezası alınır.

-Menşe Beyanından Kaynaklanan Cezalar; Ticarete konu olan eşyanın birden fazla ülkeden birde çok işleme tabi tutularak serbest dolaşıma konu olması, menşe uygulamalarına ilişkin düzenlemelerin önemini ön plana çıkartmaktadır. Tamamen bir ülkede üretilen-elde edilen eşyanın menşe tespiti zor değildir. Menşe ülkeye göre belirlenen vergi oranlarının doğru tespiti aynı şekilde tarife kaynaklı cezalar başlığında bahsedilen hükümlere tabi olunur. Çünkü menşe ülkesi eşyanın tarifesini de doğrudan etkilemektedir.

Eşyanın menşei, Dünya Ticaret Örgütü Kuralları Anlaşması'nda belirlenen esaslar çerçevesinde, taraf ülkelerin ulusal mevzuatlarına uygun olarak çıkarılan yasal düzenlemeler ve idari kararlar ile belirlenmektedir. İthalat Rejimi Kararlarının eki listelerinde yer alan menşe ülke-ülke grupları itibarıyla eşyaya uygulanacak gümrük vergisi oranı belirlenmektedir. Farklı ülkelerden gelen ürünler farklı menşe kurallarına tabiidir. Ancak dünya ticaretinin ülkeler arasında ikili ve çok taraflı serbest ticaret anlaşmaları ile yürütülmesi konusundaki eğilim gümrük vergileri ya da ek mali yükümlülüklerin belirlenmesinde menşe uygulamalarının önemini ön plana çıkarmaktadır[390].

[390] Şahin, *Menşe Kazanım Kuralları ve Menşe Kümülasyonu*, s.12-13.

Menşe kaynaklı cezalar, GK 15 inci maddesi kapsamında uygulanmakta olan tercihli tarife uygulamaları kapsamında beyan edilen belgelerin "(ATR, EUR 1, EUR-MED, Fatura beyanı, menşe beyanı, form A vb.)" uygun olmaması ya da geçersiz olması nedeniyle uygulanabileceği gibi eşyanın ithalinde ek mali yükümlülük, dampinge karşı vergi veya ilave gümrük vergisi uygulamasının eşyanın menşeine bağlı olarak uygulanan hallerde menşe şahadetnamesi, ibrazına bağlı olarak uygulanan durumlarda ise bu belgelerin ithalat sırasında ibraz edilmemesi gibi durumlardan doğmaktadır[391].

Bazı ülke ve ülke grupları ile yapılan serbest ticaret ve tercihli ticaret anlaşmaları kapsamında taraf ülkeler menşeli ürünlerin ithalinde ve GTS kapsamında faydalanan ülkeler menşeli ürünlere tek taraflı gümrük vergisi açsından tercihli tarife uygulanmaktadır. Bu bağlamda tercihli menşe kurallarına aykırı menşe ispat belgesi sunulması, idareye belge ibrazının sağlanmaması, belgelerin süresi içinde sunulmaması, menşeinin hatalı ibrazı gibi durumlarda normal vergi oranları uygulanır. Belgelerin ise gerçeğe aykırı olması yapılan incelemelerle aldatıcı işlem ve davranışlar tespit edilmesi durumunda fiile göre 5607 sayılı Kanun hükümleri ya da GK 234/1-a hükmüne göre idari para cezası da uygulanabilir[392].

Son olarak ise GK 234/2 fıkrasında düzenlenen ekonomik etkili rejimlerden "dahilde işleme", "gümrük kontrolü altında veya tam muafiyete tabi geçici ithalat rejimi" ne göre beyanında eşyanın tarife, kıymet veya satış biriminden kaynaklı konularda gümrük idaresince tespit yapılması halinde ithalat vergileri farkının yarısı nispetinde idari para cezası öngörülmüştür.

(2) Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerine Uygulnacak Cezalar

Vergi kaybını doğuran işlemler genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri nezdinde ortaya çıkması halinde GK m.234'de düzenlenen cezalar uygulanmamaktadır. Kanunun 234/1 ve 234/2'nci fıkralarında belirtilen vergi kaybına sebep olan işlemlerin, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamında yer alan "merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idareler" den oluşan "genel yönetim kapsamı" ndaki kamu idareleri tarafından yapılması halinde, 234'üncü

[391] Şahin, *Menşe Kazanım Kuralları ve Menşe Kümülasyonu*, s.13; 6GY m.38.
[392] Şahin, *Menşe Kazanım Kuralları ve Menşe Kümülasyonu*, s.39.

maddesinin 1 ve 2 inci fıkralarındaki cezalar uygulanmaz. Ancak, bu gibi hallerde Gümrük Kanunu'nun 241/1'inci fıkrasında maktu olarak belirlenen usulsüzlük cezası uygulanır[393].

(3) Telafi Edici Vergi Yükümlülük İhlalinden Kaynaklanan Cezalar

İşlem gören eşyanın üçüncü ülke menşeli girdi bulundurması durumunda söz konusu eşyanın ihracı sırasında eşyaya serbest dolaşım imkânı tanıyan vergiye "telafi edici vergi" denir. DİR kapsamında ithal ürün üretiliyorsa ihracı esnasında telafi edici vergi uygulanır. Eşyanın ihracatında eşyanın menşe kazanıp kazanmaması yani eşyanın ihracında STA, tercihli ticaret anlaşması olan ülkeler söz konusu ise durum belgeler ile ispatlandığı taktirde TEV yükümlülüğü bulunmamaktadır. Firmalar, ithal girdi kullandıkları eşyanın kıymetinin düşük göstererek eksik ya da hiç ödemediklerinin tespitinde GK m.234/5 uygulanır[394].

Telafi edici vergi ile ilgili gümrük yükümlülüğünün ne zaman doğacağı GK 194'üncü Maddesinde düzenlenmiştir. Madde uyarınca, Türkiye'nin taraf olduğu anlaşma hükümlerine göre DİR altında elde edilen Türk menşeli eşyanın anlaşmalara taraf ülkelere tercihli tarife uygulamasından yararlanmasını sağlayacak menşe ispat veya dolaşım belgeleri eşliğinde ihracında gümrük yükümlülüğü doğmaktadır. Gümrük yükümlülüğünü doğuran işlemler GK uyarınca 181 ila 194'üncü maddelerinde düzenlenmiştir. Bu madde hükümlerinden doğan işlemlerde mevzuata aykırı işlem gerçekleştiren kişiler sorumlu olmaktadır.

(4) Dış Ticaret Önlemlerinin İhlalinden Doğan Cezalar

Dış ticaret önlemlerine aykırılık teşkil eden fiiller başlangıçta 5607 sayılı KMK' da kaçakçılık kabahatleri olarak yer almaktaydı. Ancak 6455 sayılı Kanunda yapılan değişiklik ile Gümrük Kanunu'nun 235'inci maddesi kapsamına alınmıştır. Ceza hukuku alanında tanımlanan fiiller ile bunlar için öngörülen cezaların idari hukukunun alanını teşkil eden Gümrük Kanunu'na aynen aktarılması hukuki manada ciddi tartışmalara neden olmuştur.

[393] 17.12.2021 tarihli ve 31692 sayılı RG yayımlanan Ticaret Bakanlığının 181 seri numaralı Gümrük Genel Tebliği ile bu fıkrada yer alan usulsüzlük cezasının 1/1/2022 tarihinden itibaren 235,00 TL olarak uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

[394] Uzun, 125 Soruda Gümrük Mevzuatında Para Cezaları Açıklamalı-İçtihatlı, s.24.

İthali "kanun" ile yasaklanan eşyalara ilişkin cezalar Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu düzenlemelerine tabiidir. İthali-ihracı "genel düzenleyici işlemlerle yasaklanan eşyalar ise Gümrük Kanunu'nda yer almaktadır. Cumhurbaşkanı ve T.C Ticaret Bakanlığı kamu ahlakı, kamu sağlığı, kamu güvenliğinin korunması gerekçesiyle bazı eşyaların ithalatında kısıtlamalar getirebilir. İthalatta denetimi gerçekleştirilen ürünler ithalat ve ürün güvenliği ve denetimi tebliğleri uyarınca sanayi girdileri, atıklar, uyuşturucu maddeler, Tarım ve Orman Bakanlığı kontrolüne tabi ürünler, kimyasallar, telsiz ve telekomünikasyon ekipmanları, CE işareti taşıması gereken ürünler, oyuncaklar, kişisel koruyucu donanımlar, tüketici ürünleri, yapı malzemeleri, pil ve akümülatörler, tekstil, konfeksiyon ve deri ürünleri, tıbbi ürünler ve ilaç hammaddeleri, metal hurdalar, araç parçalarıdır. Ayrıca ithali "izne ve uygunluk denetimine tabi eşya" lar için de ilgili kurum ve kuruluşlardan belli şartları taşıyıp taşımadıklarının izni alınmaktadır[395].

Bu bağlamda GK m.235/1-a uyarınca *"Eşyanın genel düzenleyici idari işlemlerle ithalinin yasaklanmış olduğunun tespiti hâlinde, varsa eşyanın fark gümrük vergilerinin alınmasının yanı sıra, gümrüklenmiş değerinin dört katı idari para cezası verilir*. Eşyanın nev'ine göre idari para cezası ise GK m.235/1-b de düzenlenmiştir.

GK m.235/1-a bendinde belirtilen, genel düzenleyici idari işlemlerle ithali yasaklanan eşya, yükümlü talep ettiği taktirde otuz gün içinde mahrece iade[396]ya da ilgili kurum görüşü alınarak üçüncü ülkeye transiti de gerçekleştirilebilir. Otuz gün içinde işlemlerin gerçekleşmemesi durumunda ise eşya masrafları sahibi tarafından karşılanmak üzere tasfiye edilir.

Eşyanın ithali izin, uygunluk belgesine bağlanmış olması durumunda ise gümrük cezası GK m.235/1-c uyarınca beyan ile idare tarafından kontrolünde aykırılıkları tespitinde varsa eşyanın gümrük vergilerinin alınmasının yanı sıra gümrüklenmiş değerinin iki katı idari

---

[395] Gerçek, *Dış Ticaret İşlemleri ve Vergilendirmesi*, s.305; T.C. Bakanlığı Gümrük rehberi İthalat rehberi https://gumrukrehberi.gov.tr/sayfa/istedi%C4%9Finiz-her-e%C5%9Fyay%C4%B1-ithal-edebilir-misiniz ; (15.12.2021).

[396] Mahrece iade, "*sipariş evsafına uygun olmayan veya arızalı olması nedeniyle alıcısı tarafından kabul edilmeyen eşyanın geri gönderilmesidir".* Mahrece iade, GK da önemli bir müessese olmakla birlikte 2 Seri Nolu Gümrük Genel Tebliği ve GK m.64 ve, 213 de düzenlenmiştir. Eşyanın yanlışlıkla beyanname konusu gümrük rejimine tabi tutulması, özel nedenlerden dolayı beyana tabi tutulmak istenmesine rağmen rejim konusuna girememesi, beyannamenin tescil tarihi itibariyle eşyanın kusurlu olması mahrece iadenin temel nedenleri olarak ifade edilebilir. Yağan, a.g.e., s.291; Hakan Uçak, "Mahrece İade", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 2013 Ocak S.109, s.221.

para cezası alınır. Ancak eşyanın ithalinin uygunluğu belge veya bilgi düzenlenmesi ve denetimin olumlu sonuçlanması durumunda GK 241/1 uyarınca idari para cezası kesilir.

Kanunla ihracı yasaklanan eşyalar hariç genel düzenleyici işlemlerle ihracı yasak eşyanın ihracat rejimi ile beyan edildiğinin ve muayene ve kontroller ile aykırılıkların tespitinde GK m.235/2 ihraç eşyasının gümrüklenmiş değerinin iki katı ceza uygulanır. Eşyanın ihracı, yasaklılık kapsamında bulunmamakla birlikte ilgili kurumların iznine veya vereceği bilgi ve belgeye bağlı olarak ihracı öngörülen bir eşya olmasına karşın bu izin, bilgi ve belgeler bulunmadan beyanda bulunulması hâlinde, ihraç eşyasının gümrüklenmiş değerinin onda biri tutarında ceza uygulanır.

(5) Muafiyet Hükümlerinin İhlalinden Doğan Cezalar

Gümrük vergilerinin muafiyet uygulanmasına ilişkin hükümler Gümrük Kanunu'nun 167'nci maddesi ile Gümrük Kanun'un Bazı Maddelerin Uygulanması Hakkında 2009/15481 sayılı Karar'da düzenlenmiştir. Ayrıca ithalde alınan diğer vergiler ve mali yüklerden muafiyet öngören hükümler de ilgili mevzuatlar da öngörülen hükümlere uyulmaması halinde doğmaktadır. Öte yandan gümrük vergilerinden muafiyet hükmü KDV ve ÖTV açısından farklılık arz etmektedir. KDVK' nın 19'uncu maddesinde belirlendiği üzere, diğer kanunlarda yer alan vergi muafiyet ve istisnasına ilişkin hükümlerin, KDVK' nun da bu hususta açık bir hüküm bulunmadığı müddetçe geçerli olmayacağı hükme bağlanmıştır. Bu nedenle KDVK'nun da bir mal veya hizmet teslimine ilişin bir muafiyet ya da istisna hükmü bulunmadığı durumlarda eşyanın ithali, ihracı, transiti gibi gümrükçe onaylanmış bir işleme tabi tutulmasında Gümrük Kanunu dahil, ilgili özel kanunlarında ithalat vergileri için öngörülen muafiyet ve istisna hükümleri KDV açısından bir hüküm ifade etmemektedir. Benzeri hüküm ÖTV Kanunu'nun 10'uncu Maddesinde ÖTV açısından düzenlenmiştir. Bu madde hükmü ile de ilgili kanunlarda yer alan muafiyet ve istisna hükmü ÖTV açısından geçerli olabilmesi için ÖTV kanunlarında muafiyet ve istisna hükmü bulunmasına bağlanmıştır.

Muaf olarak beyan edilen eşyaların, gümrük idarelerince yapılan muayene ve kontrolü sonucunda muafiyet hükümlerinden yararlanmadığı ya da ilgili koşulları sağlamadığının tespiti durumunda, beyan edilmeyen vergi alınmakla birlikte Gümrük Kanunu'nun 234/1'inci fıkrası hükmüne göre ceza uygulanmaktadır.

Yolcu beyanının hatalı, yanıltıcı olduğunun tespiti yani yolcuların da muafiyet hükümlerine uymamaları gümrük kabahatinin konusunu oluşturmaktadır[397].Yolcular "Yolcu Beraberi Kişisel Eşya Listesi" nde düzenlenen eşyaları bulundurmaları ve taşımaları cezai müeyyide doğurmamaktadır. Yolculara tanınacak gümrük muafiyeti Gümrük Kanunu'nun 167'nci Maddesi ile bu Kanun'unun Bazı Maddelerinin uygulanmasına İlişkin 2009/15481 sayılı Karar'ın 46 ila 65'inci maddelerinde belirlenen hükümler çerçevesinde düzenlenmiştir. 2009/15481 sayılı Karar'da hediyelik eşya sınırı yolcu başına 430 Avro olarak belirlenmiştir. Kişisel eşya muafiyetinden yararlanacak eşya listesi ise bu Kararın EK-9 sayılı Tablosunda ile belirlenmiştir. Örneğin *yolcunun 430 Avroyu geçmeyen yolcu beraberinde getirilebilen eşyaları muafiyet* kapsamındadır. Öte yandan yolcunun "gümrüğe tabi eşyam" yoktur beyanı yani yolcunun yeşil hattan geçmesi yolcuyu herhangi bir yükümlülüğe tabi kılmamaktadır. Ancak yolcunun eşyalarının kontrolünde beyanına aykırı eşya tespitinde eşyanın ithali yasak eşya olduğu tespit edilirse 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu 6 ıncı maddesinin dördüncü fıkrası; eşyanın ticari nitelik taşımaması durumunda GK m.235/3 uygulanır. Öte yandan yolcunun yeşil hattan geçmeyerek eşya getirmesi durumunda eğer eşya ticari nitelikteyse ve yolcu beyanı doğru ise ithalat rejimi kararları uyarınca işlem yapılır. Yolcu beyanının doğru olmaması halinde ise GK m.235/1 ile işlem gerçekleştirilir[398].Ancak, yolcular muafiyetten faydalanmayan eşyalarını üzerleri, diğer eşyaları ya da taşıma araçlarında gizleyerek geçirmeye çalışmaları halinde, eşyanın gümrük vergileri iki kat uygulanmak suretiyle girişine izin verilir. Aksi durumda eşya gümrüğe terk edilmiş sayılır.

(6) Transit Rejimi Hükümlerinin İhlalinden Doğan Cezalar

Transit rejimi, serbest dolaşıma girmemiş eşya ile ihracat işlemleri tamamlanmış serbest dolaşımda bulunan eşyanın, gümrük gözetim ve denetimi altında TGB içindeki bir noktadan diğerine gümrük mührü altında taşınmasında uygulanır. (GK, m. 84). Transit rejimini düzenleyen GK m.84'e ilişkin aykırılıklar neticesinde cezai müeyyide GK m.235/5 de ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

Transit rejimi hükümlerinin uygulanmaması halinde doğan kabahat, eşyanın varış veya gümrük idaresince yapılan muayene ve kontrolleri sonucunda ortaya çıkmaktadır. Eşyanın

[397] Gültekin, a.g.e., s.175.
[398] T.C Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü 2014/2 sayılı Genelge; GK 235/3.

belirgin şekilde farklılığı; eşya belirgin şekilde farklı olmakla birlikte vergilerin beyandan fazla olması; farklı çıkan eşyanın ithalinin izne tabi olması; eşyanın aynı olması ancak noksanlığı ya da fazlalığı gibi durumların gümrük idaresi kontrolü veya muayenesi sonucu tespitinde ise idari para cezası uygulanır[399]. Beyana göre fazla çıkan eşyaların gümrük vergileri kadar idari para cezası verildikten sonra fazla çıkan eşya tasfiyeye tabi tutulur.

(7) Antrepo Rejimi Hükümlerinin İhlalinden Doğan Cezalar

TGB dışından ülkemize kara, deniz ve hava yolu ile gelen ve gümrüğe sunulan eşya gümrükçe izin verilen geçici depolama yerlere "GDY" veya antrepolara konulabilir. Antrepolara alınan eşya antrepo rejimine tabi tutulur ve eşyanın buralarda özel durumlar hariç sınırsız süre kalması mümkündür. Geçici depolama yerlerine alına eşya taşıma şekline bağlı olarak denizyoluyla gelen eşyalar kırk beş gün, diğer taşıma şekillerine göre gelen eşyalar yirmi gün kalabilirler. Antrepolara alınan serbest dolamda bulunmayan eşya için gümrükçe onaylanmış bir işleme tabi tutulma zorunluluğu bulunmaktadır. Antrepolarda uyulması gereken kurallar GY ve GY EK-80'de açıklanmıştır.

Gümrük idaresinin denetimi altında bulunan geçici depolama yerleri ve antrepolarda bulunan serbest dolaşımda bulunmayan eşyaların, yapılan gümrük denetimleri sonucu gümrük işlemleri bitirilmeden veya gümrükten izin alınmadan eşya çıkarılması, kayıtlara göre fazla eşya çıkması, gümrüksüz satış mağazaları satışlarında hak sahibi olmayanlara satış yapılması ya da hak sahibi olmakla birlikte limit üstü satış yapılması ve belirgin şekilde farklı eşya tespitinde idari para cezası uygulanır. GK m.236 uyarınca cezai işlemler uygulanır. Yapılan sayım ve kontroller sonucu, eşyaların değiştirildiği, izinsiz çıkarıldığı veya kayıtlara göre noksan olduğunun tespiti halinde söz konusu eşyaların "gümrüklenmiş değerinin iki katı ceza" uygulanır (GK 236/1). Antrepolarda yapılan sayımlarda fazla eşya çıkması halinde, fazla çıkan eşyaya tasfiye hükümleri uygulanır, ayrıca fazla çıkan eşyaya ithalat vergileri kadar ceza uygulanır (GK m. 236/2).

(8) Özet Beyan Eksiklik veya Fazlalıklarından Doğan Cezalar

Özet beyan kapsamında TGB' ne getirilip gümrüğün denetimi altındaki yerlere boşaltılan eşyaların, özet beyanda kayıtlı kap miktarının noksan veya fazla çıkması halinde, noksan veya fazla çıkan kaplar için giriş gümrük idaresince özet beyan veren kişiler nezdinde

[399] Şahin, a.g.t., s.110-111.

takibat yapılır. Noksanlık veya fazlalık için verilen süre içerisinde mahreç ülke nezdinde kanıtlayıcı bilgi ve belge sunulamaması ya da sunulan bilgi ve belgeler gümrük idaresince kabul edilmemesi hallerinde GK' nun 237/1'inci fıkrasında her bir durum için öngörülen idari para cezaları uygulanır. Gümrük idaresince verilen süreler ve ek süreler içerisinde noksanlık veya fazlalığın nedeni mahreç ülkeden alınacak belgeler ile kanıtlanması halinde takibat kaldırılır. Aksi durumda, noksan çıkan kaplarda kayıtlı eşyanın tarife cetvelinde girebileceği en yüksek vergi oranı dikkate alınmak suretiyle gümrük vergileri kadar ceza uygulanır. Fazla çıkan kapların nedeni kanıtlanamadığı durumlarda ise GK' nun 237/2 uyarınca eşyanın CIF kıymeti kadar ceza uygulanarak eşyanın tasfiyesine karar verilir.

(9) Ekonomik Etkili Rejim Hükümleri İhlalinden Doğan Cezalar

Gümrük Kanunu'nun 79/1-b bendinde ekonomik etkili rejimler "antrepo rejimi", "dahilde işleme rejimi", "gümrük kontrolü altında işleme rejimi", "geçici ithalat rejimi", "hariçte işleme rejimi" başlıklarıyla düzenlenmiştir. Bu rejimlerden "dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme ve geçici ithalat rejimi" işleyişine ilişkin mevzuatta düzenlenen hüküm ihlallerinde uygulanacak idari para cezaları GK' nun 238'inci maddesinde düzenlenmiştir. Antrepo rejimi hükümlerinin ihlalinde uygulanacak idari para cezaları ise Kanunun 236'ncı maddesinde düzenlenmiştir. Hariçte işleme rejimi ise iki aşamalı olup, ihraç eşyası için bir ihracat vergisi uygulaması bulunmaması nedeniyle vergilendirme ilişkin bir ceza hükmü bulunmamaktadır. Bununla birlikte ihraç eşyasının yurt dışında bir işleme faaliyetine tabi tutulup geri gelmesi halinde serbest dolaşıma giriş rejimi hükümlerine tabi tutulacağından, işlenmiş eşyanın bünyesinde bulunan işlem ve işçilik gibi katma değerin vergilendirilmesinde hatalı bir beyan halinde Gümrük Kanunu'nun 234'üncü Maddesi hükmüne göre cezai durum oluşmaktadır. Kanunun 238'inci Maddesi, "dahilde, işleme, gümrük kontrolü altında işleme ve geçici ithalat rejimi" hükümlerine tabi tutulan serbest dolaşımda bulunmayan eşyaların, ilgi rejimin öngördüğü koşullara uyulmadan kanuna aykırı bir şekilde rejimin ihlal edildiğinin gümrük idaresince tespiti halinde söz konusu eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı ceza uygulanması öngörülmüştür. Madde hangi rejim hükümlerinin ihlalinden ve cezai müeyyideleri hüküm altına almakla birlikte ihlal hallerinin nelerden ibaret olduğunu düzenlememiştir.

b. Usulsüzlük Kabahatleri

Gümrük Kanunu ile açık olarak idari para cezası öngören hükümleri hariç olmak üzere, usulsüzlüklere uygulanacak cezalar Kanunun 239 ve 241'inci maddelerinde düzenlenmiştir[400].

(1) Gümrük İşlemlerine Tabi Tutulmaması Halinde Uygulanacak Cezalar

GK m.239/1 uyarınca, "*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 çıkaranlar 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."* GK m. 239/2'nci fıkrasında ise gümrük vergilerine tabi ihraç eşyasının, gümrük vergileri ödenmeden çıkarılması halinde uygulanacak ceza öngörülmüştür. Bu kapsamda gümrük verileri ödenmeden çıkarılan eşyalar için gümrük verileri alınmakla birlikte vergi farkının iki katı ceza uygulanacaktır. Her ne kadar bu madde "Usulsüzlüklere İlişkin Cezalar" başlığı altında düzenlenmiş olmakla birlikte, gümrük vergilerine tabi ihraç eşyası için bir vergi kaybı olması halinde uygulanacak hükümler belirlenmiştir.

(2) Kanun ve İkincil Düzenlemeler ile Belirlenen Hükümlere Uyulmaması Halinde Uygulanacak Cezalar

GK 241.maddesi 1.bendi uyarınca "*ayrı bir ceza tayin edilmiş haller saklı kalmak üzere, bu Kanuna ve bu Kanunda tanınan yetkilere dayanılarak çıkarılan ikincil düzenlemelerle getirilen hükümlere aykırı hareket edenlere söz konusu düzenlemelerde açıkça öngörülmüş olması"* kaydıyla ve 2.bendi uyarınca*"…….her yıl, bir önceki yıla ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca belirlenen yeniden değerleme oranında artırılarak"* uygulanır. Bu bağlamda 241. madde usulsüzlük eylemlerini ve yaptırımlarının düzenlendiği esas maddedir. GK m.241/ 3., 4., 5., 6., bentlerinde yer alan eylemler

[400] İdari para cezası gerektiren Usulsüzlük Kabahatleri Tablosu EK 1'de yer almaktadır.

çerçevesinde 241.m/1. bendinde yer alan miktarın iki katı, dört katı, altı katı, sekiz katı olarak uygulanır[401].

Usulsüzlük kabahatleri "maktu ve nispi idari para cezaları" şeklinde uygulanmaktadır. Nispi idari para cezası uygulanan fiiller GK m.239 da hüküm altına alınmıştır. Ancak usulsüzlük para cezaları maktu olarak daha geniş uygulama alanına sahiptir. Özellikle bazı ihlaller için maktu idari para cezası ağırlaştırılmış ve maktu tutarın katları şeklinde yüksek miktarlarda düzenlenmiştir. Bu konuda temel dayanak maddesi GK m.241./1'dir[402].

Usulsüzlük eylemleri ve cezaları tablo halinde EK 2 de yer almaktadır.

2. İdari Tedbir Gerektiren Gümrük Kabahatleri

İdari yaptırımlar, Kabahatler Kanunu (m.16) uyarınca idari para cezası, mülkiyetin kamuya geçirilmesi ve ilgili kanunlarda yer alan diğer tedbirler olarak düzenlenmiştir. Gümrük Kanunu'nda idari para cezaları, mülkiyetin kamuya geçirilmesi ve ilgili diğer kanunlarda yer alan idari tedbirler düzenlenmiştir. Para cezaları önceki başlıkta ele alındığı üzere vergi kaybına neden olan ve usulsüzlük cezalarından oluşmaktadır. Mülkiyetin kamuya geçirilmesi, 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda yer alan fiillerin GK' nuna aktarılması ile kabahat nev'inden eylemlere de uygulanan bir yaptırım haline gelmiştir.

2019 yılında yapılan değişiklik ile 235/3.üncü fıkra hükmüne göre yolcuların eşyanın gümrük vergilerini ödememeleri halinde eşya gümrüğe terk edilmiş sayılır hükmü, 235/5-d fıkrası hükmüne göre fazla çıkan eşya gümrüğe terk edilmiş sayılır hükümleri mülkiyetin kamuya geçirilmesi kavramı ile örtüşmektedir. Yine GK 177 ve 178 inci maddelerinde belirtilen ve gümrüğün denetimindeki yerlerde bulunan eşyaların kanunla belirlenmiş süreler içerisinde "gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulmaması" hallerinde de eşyaya tasfiye hükümleri uygulanır hükmü de mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımına karşılık gelmektedir.

---

[401] GY m.584 "*(1) Ek-82 de yer alanlarla Müsteşarlıkça yayımlanan diğer Yönetmelik ve Tebliğlerde açıkça belirlenen fiilleri işleyenlere, Kanunun 241 inci maddesinin birinci fıkrası hükmü uyarınca …… usulsüzlük cezası uygulanır*." Hükmü usulsüzlük cezalarına dayanak olan fiilleri gümrük yönetmeliği EK-82 de düzenlendiğini ifade eder. GK 241 inci maddesinin birinci fıkrası uyarınca usulsüzlük cezası gerektiren fiiller tek tek sayılmıştır. GK'da bu hususun düzenlenmeyerek gümrük yönetmeliğinde düzenlenmesi kanunilik ilkesinin yumuşatılarak uygulandığının göstergelerinden birisidir. Özellikle de cezaları ilgilendiren bu maddenin kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesini ihlal eden önemli bir konudur.

[402] Gerçek, *Dış Ticaret İşlemleri ve Vergilendirilmesi*, s.312-314; Gültekin, a.g.e., s.196.

İdari tedbirler ise gümrük mevzuatı uyarınca "geçici depo ve antrepo işleticilerine", "uluslararası taşımacılara", "gümrük müşavirlerine", "onaylanmış kişi ve yetkilendirilmiş yükümlü statüsü koşullarını ihlal eden kişilere" uygulanmaktadır.

a. Geçici Depo ve Antrepo İşleticilerine Yönelik İdari Tedbirler

Gümrük Yönetmeliği'nin Dokuzuncu Kitap Diğer Hükümler başlığı altında "Geçici Depolama Yeri ve Antrepo İşletmelerinin Yükümlülükleri" ayrıntılı olarak düzenlenmiştir[403].

TGB' ne getirilen serbest dolaşımda olmayan eşyalar gümrük idarelerinin denetimi ve gözetimi altında bulunan geçici depolama yerleri veya antrepolara konulur. Geçici depolama ve antrepolar, Gümrük Yönetmeliği'nde belirtilen koşulları sağlayan kişiler tarafından işletilir. Özel antrepolar hariç akaryakıt antrepoları ve genel antrepo açma ve işletme talepleri için öncelikle ilgili gümrük müdürlüğünden yatırım izni talebinde bulunulur. Yatırım izin talebi uygun bulunan antrepo işleticilerinin izin konusu antrepoların özelliklerinin ve belgelerinin Gümrük Yönetmeliği EK-80'de belirtilen "Antrepolarda Aranacak Şart ve Nitelikler" bölümünde sayılan nitelikleri sağlaması koşuluyla izin verilir[404].

Geçici depo ve antrepo işletmek isteyen kişiler, mevzuat uyarınca izin alıp, mevzuattaki ilgili belgeleri düzenleyerek gümrük müdürlüğüne başvuru yapmaları gerekmektedir. Gümrük müdürlüğü işletme sahibinin geçici depolama olarak belirlediği yerin niteliklerini uygunluğuna ilişkin görüşlerini bölge müdürlüklerine iletir. Bölge müdürlüğü de Bakanlığa görüş bildirir. Bakanlığın nihai kararı ile süreç sonlanır[405].

Geçici depolama ve antrepo işleticileri eşyanın söz konusu yerlere giriş-çıkışını kayıt altına almak zorundadır. Eşyanın zayi veya sair nedenlerle hasarından işleten kişiler sorumludur. İşleten kişi, GK m.236 da düzenlenen eylemlerin doğmasına neden olur ise idari para cezalarını gümrük idaresine ödemekle yükümlüdür. Bu bağlamda, geçici depolama yeri işletme izni verilen diğer ifadeyle yükümlülüklerini yerine getirmeyen geçici depolama

[403] Antrepo açma ve işletme izni için aranacak bilgi ve belgeler Gümrük Yönetmeliği EK 80 de yer almaktadır.
[404] GY m.518-.521.
[405] Geçici depolama işleticilerinde aranacak şartlar GY m.512, 513.

işleticilerine yükümlülüklerini yerine getirmeleri için bir yıl süre verilir: Süre sonunda yükümlülüklerini yerine getirmeyen kişilerin "geçici depolama izinleri geri alınır". Eğer denetleme sonucunda kaçakçılık niteliğinde bir suiistimal tespit edilirse "geçici depolama yerine eşya girişine izin verilmez" ve durum Bakanlığa iletilir. Gerekli görüldüğü taktirde geçici antrepo açma ve işletme izni kişiye geri verilebilir. Bu durum geçici depolama yeri işleticisi taahhüt ve yükümlülüklerine aykırı hareket etmesi herhangi bir vergi kaybına neden olmadığı takdirde mümkündür. Ancak suiistimal tespitinde depolama yeri açma ve işletme izni ilgili kişilere tekrar verilmemektedir[406].

Hafif kusur, orta kusur ve ağır kusur hallerinin gümrük idaresi tarafından tespiti durumunda geçici depo ve antrepo işleticilerine idari tedbir uygulanır[407]. Örneğin, antrepoda depolanan eşyanın özelliğine uygun raf sistemi bulunmaması "hafif nitelikli kusur"; yanıcı patlayıcı ve parlayıcı eşya konulacak antrepolarda kullanılan ekipmanların patlamaya karşı korunmuş özellikte bulunmaması "orta nitelikli kusur"; kıymetli eşyaların depolanmasına uygun nitelikli raf, kilitli dolap bulunmaması "ağır nitelikli kusur" hali olarak düzenlenmiştir. Bu kusurların gümrük idaresince tespiti ve işletmeye tebliği halinde verilen süre içerisinde kusurların giderilmesi gerekir. Aksi durumda tedbir mahiyetinde antrepoya eşya alınmasına izin verilmez. Ağır kusur hallerinde verilen süre içerisinde kusurların giderilmemesi halinde ise antrepo işletme izni iptal edilir.

b. Uluslararası Taşıma Firmalarına Yönelik İdari Tedbirler

TGB'ne giriş ve çıkış yapacak taşıtların uyması gereken kurallar Gümrük Kanunu'nun 33 ila 35'inci maddelerinde belirlenmiş olup, bu hükümlere uymayan taşıtların girişlerine ya da duruma göre eşya boşaltmalarına veya eşya yüklemelerine, izin verilmemektedir. Yine karayolu ile uluslararası yollarda eşya taşınmasında "Tır Sözleşmesi" hükümlerine ve "Tır Uygulama Tebliği" hükümlerine uygun onaylı dorse, konteyner ve çekiciler ile yapılması

---

406 GY m.515; GY m.517/ 1, 2

407 Kusur Halleri GY Ek 80 de düzenlenmiştir.
-Hafif Kusur: II. Bölümünün A Genel özellikler başlığı altında yer alan 1 inci maddenin (g), (ı), (i), (j), (k) ve (o) bentlerinde yer alan özelliklerin bulunmaması,
-Orta Kusur: II. Bölümün "A. Genel Özellikler" başlığı altında yer alan 1 nci maddenin (e), (ğ), (h), (ö) bendlerinde ve "B.Özellik Arz Eden Eşyanın Depolandığı Antrepoların Özellikleri" başlığı altında yer alan 2, 4, 8, 10, 11, 12 ve 16 ncı maddelerinde yer alan özelliklerin bulunmaması,
-Ağır Kusur: II. Bölümde sayılanlardan hafif ve orta kusur olarak belirlenenler dışında kalan şartların sağlanmaması olarak düzenlenmiştir.

esas olup, bu kurallara uyulmadığının tespiti halinde gerekli koşullar sağlanan kadar tedbir olarak bu taşıtlarla "eşya taşınmasına izin verilmemektedir"[408].

c. Gümrük Müşavirlerine Yönelik İdari Tedbirler

Gümrük müşavirleri, Gümrük Kanunu'nun 227'nci maddesindeki koşulları sağlayan ve kendilerine gümrük müşaviri izin belgesi verilen meslek mensuplarıdır. Gümrük Kanunu'nun 5'inci Maddesi hükmü çerçevesinde ithalat, ihracat, transit ve benzeri her türlü gümrük işlemini sahipleri adına dolaylı temsil yoluyla yapabilirler. GK m.181 uyarınca beyan sahibi ile birlikte gümrük müşavirleri dolaylı temsil sıfatıyla vergisel ve cezai sorumluluk tayin edilmiştir. Vergi ile ilgili sorumluluklar GK 181/1'inci maddesinde düzenlendiği üzere gümrük yükümlülüğü doğan bir işlemle ilgili olarak gümrük müşaviri mesleği icabı bildiği veya bilmesi gerektiği hallerle bu vergi borcunun ödenmesinden müteselsil olarak sorumlu tutulmuştur. Cezai sorumlulukları ise Kanunun 229'uncu maddesinde düzenlenmiştir.

Gümrük müşavirlerinin meslek kurallarına aykırı davranışlarına verilecek disiplin cezaları ise GK Geçici 6 ıncı maddesinde hareketin niteliğine ve ağırlık derecesine göre düzenlenmiştir. Disiplin cezaları 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nda kamu görevlileri için tanımlanan disiplin cezalarına paralel olarak "uyarı", "kınama", "geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma", "meslekten çıkarma", düzenlenmiştir. Diğer yandan gümrük müşavirleri, görevleri sırasında veya görevleri sebebiyle işledikleri suçlardan dolayı TCK'nın devlet memurları için öngördüğü hükümlere göre cezalandırılacağı belirtilmiş olup, gümrük müşavirliği mesleği zımnen bir kamu görevi olarak belirlenmiştir.

---

[408] Tır İşlemleri Gümrük Genel Tebliği Seri No 1 de uygulanan idari tedbirler düzenlenmiştir. (RG 27802 sayılı 31.12.2010 tarihli)
"TIR rejiminden çıkarılma"
Madde 11- "(1) Tezkiye edilmiş bir firmanın, kendi isteğiyle TIR rejiminden çıkmak istemesi veya gerekli şartları kaybettiğinin Genel Müdürlük ya da kefil kuruluş tarafından tespit edilmesi halinde tezkiyesi iptal edilir. (2) İki yıl içerisinde herhangi bir TIR taşıması yapmadığı tespit edilen firmaların tezkiyeleri Genel Müdürlükçe resen iptal edilir. Bu süreyi üç yıla çıkarmaya Genel Müdürlük yetkilidir. (3) Tezkiyesi iptal edilen firmanın bilgileri TIR/Transit Takip Programı ile Uluslararası TIR Veri Bankasından silinir."
"TIR rejiminden geçici veya daimî ihraç"
Madde 12 "(1) TIR Sözleşmesi, gümrük mevzuatı veya ilgili diğer mevzuat hükümlerini ciddi surette ihlal ettiği tespit edilen firmalar, TIR Sözleşmesinin 38 inci maddesi gereğince TIR rejiminden geçici veya daimî olarak ihraç edilir. (2) İhraç kararı yedi gün içinde, ihraç edilen firmaya, firmanın ikametgâhının bulunduğu akit tarafın yetkili makamlarına, ihlalin yapıldığı ülke ya da gümrük bölgesindeki kefil kuruluşa, TIR Yürütme Kuruluna ve gümrük idarelerine bildirilir."

d. Onaylanmış Kişi Statüsü ve Yetkilendirilmiş Yükümlü Sertifikası İzin Koşullarının İhlalinde Uygulanacak İdari Tedbirler

Onaylanmış Kişi Statüsü verilen kişiler, basitleştirilmiş usul ve uygulamaları statü belgeleri ile gerçekleştirirler. Gümrük işlemlerini basitleştirilmiş kolaylıklardan faydalanarak yapan kişilerin gümrük mevzuatı yükümlülüklerini ihlal etmeleri, izin makamı tarafında bazı tedbirler uygulanır. GY 26' ncı maddesinde düzenlendiği üzere basitleştirilmiş işlemler kapsamında gerçekleştirilen gümrük işlemlerinden dolayı bir gümrük vergi borcu doğması halinde bu kamu alacağı ödenene kadar belge kapsamında yararlandırılan basitleştirme uygulamaları askıya alınır. Onaylanmış kişi statü belgesi verilmesini sağlayan koşulların kaybedilmesi halinde ise verilen belge iptal edilir.

Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsü "YYS" kapsamında da mevzuatta düzenlenen koşulları sağlayan kişiler gümrük işlem ve uygulamalarını belirlenen kurallara uygun olarak yerine getirirler.

> YYS, "*gümrük yükümlülüklerini yerine getiren, kayıt sistemi düzenli ve izlenebilir olan, mali yeterliliği bulunan, emniyet ve güvenlik standartlarına sahip olan, kendi oto kontrolünü yapabilen güvenilir firmalara, adlarına düzenlenen Yetkilendirilmiş Yükümlü Sertifikası aracılığıyla, gümrük işlemleri ve lojistik süreçlerde birtakım kolaylık ve imtiyazlar tanıyan uluslararası bir statüdür*"[409].

Üst düzey standartları, mali yapıyı, emniyet ve güvenlik standartlarını sağlayan firmalara verilen bir belge olması ve uluslararası geçerliği olması nedeniyle, koşullarda ağır belirleniş olup, bu koşullara uyulmaması halinde gümrük idarelerince bazı tedbirler uygulanmaktadır. Yetkilendirilmiş yükümlü sertifikası için aranan koşullardan herhangi birinin artık karşılanmadığının sertifika sahibi tarafından herhangi bir bildirimde bulunulmadan gümrük idaresince tespit edilmesi ya da kamunun emniyet ve güvenliğine, kamu sağlığına veya çevreye karşı tehdidin niteliği veya seviyesi itibarıyla gerek görüldüğünde sertifikadan yararlanma askıya alma alınır. YYS için aranan koşulların kaybedilmesi ve tekrar sağlanamaması halinde geri alınır. Diğer yandan sertifikanın yanlış veya eksik bilgi ve belgeye göre verildiğinin anlaşılması halinde iptal edilir[410].

---

[409] T.C. Ticaret Bakanlığı Yetkilendirilmiş Yükümlü Bilgilendirme Broşürü, https://ggm.ticaret.gov.tr/data/5dedfe4d13b876e93804ba65/d3bd826a0d26f01fbbda25d5230baa74.pdf (06.07.2021).

[410] GİKY m.154, 155, 156,

V. GÜMRÜK ANLAŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI

İdarenin tesis ettiği işlemlerin yükümlünün hukuki durumunu ihlal etmesinin önüne geçilmesinin önlenmesi amacıyla idari ve yargı denetimi olmak üzere iki mekanizma bulunmaktadır.

İdari denetim, idari teşkilat ve faaliyetlerinin hukuk kurallarına uygunluğunu, idarenin kamu yararını gözetip gözetmediğini ve kamu hizmetlerinin etkili ve verimli yürütülüp yürütülmediğini denetlerken idarenin yargısal denetimi ise, idarenin hukuka aykırı işlem ve eylemlerine karşı bireyin devlet karşısında korunmasını, keyfi ve hukuka aykırı davranışları önleme amacını taşımaktadır. İdari uyuşmazlıkların çözümüne ilişkin genel ilke Anayasanın 125/1 maddesidir. Bununla birlikte İYUK m.2/2 idari yargı yetkisinin kapsamını düzenlemiştir[411].

Gümrük anlaşmazlıklarının çözümlenmesinde idari çözüm yolları önemlidir. Önemi, ilk ve zorunlu başvuru yolların olmasından kaynaklanmaktadır. Bu yollarla çözümlenemeyen yani sonuç alınamayan durumlarda yargısal çözüm yolu ile nihai sonuca erişilir. Gümrük anlaşmazlıklarının çözümünde idari çözüm yollarına başvurulmadan doğrudan dava açılması merci tecavüzüne neden olmaktadır[412].

Gümrük idaresi ile yükümlü yargılama usulüne gitmeden aralarında doğan gümrük anlaşmazlıklarını uzlaşma, itiraz, pişmanlık, cezalarda peşin ödeme indirimi ve uygulamaya sıklıkla konu olan yapılandırma kanunları ile çözümlemektedir.

A. GÜMRÜK ANLAŞMAZLIKLARININ İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI

Gümrük anlaşmazlıklarının gümrük uyuşmazlığı halini almadan ilgililerin idareyle başvuruları üzerine anlaşmazlıkları çözüme kavuşturmalarına "gümrük anlaşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolları" denir[413].

---

411 Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer, Cemil Kaya, *Türk İdari Yargılama Hukuku*, 6.b.: Savaş Yayınevi, 2021, s.1, 14, 15, 68.

412 Kır, a.g.m., s. 91-92; Karakoç, *Vergi Yargılaması Hukuku*, s.181.

413 Akçin, a.g.e., s.843; Aksüt, a.g.e., s.10; Şükrü Kızılot, Zuhal Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, 12.b, Ankara.: Yaklaşım Yayıncılık, 2007, s.59.

Anlaşmazlıkların hızlı ve az masrafla çözüme kavuşturulmaları ve mahkemelerin iş yükünü azaltmaları idari çözüm yollarının avantajlı yönleridir. Zira, idarenin iyi yönetişim ilkesi ile hizmetten yararlananlara yaklaşımı yükümlülerin yargı organına başvurmaktan vazgeçmelerine de neden olan diğer hususdur[414].

1. Uzlaşma

Uzlaşma, gümrük idaresi ile yükümlünün vergi/ceza miktarı konusunda bir nevi anlaşma yoluna giderek anlaşmazlığı çözüme kavuşturdukları yoldur[415]. Taraflar, mutabık kalarak uzlaşı sağlayabilecekleri gibi yükümlü ile idarenin uzlaşı sağlayamamaları mümkündür[416].

Gümrük idaresi ile yükümlünün uzlaşması durumunda vergi ve cezaların bir kısmının tahsilinden vazgeçilmektedir. Her nekadar bu durum hazine aleyhine durum yaratsa da anlaşma neticesinde kamu alacağı hızlı şekilde tahsili gerçekleşecektir. Öte yandan uzlaşma ile yükümlü yargı süreci sonunda faizle birlikte ödeyeceği vergi ve ceza yükümlülüğünden, dava takip külfetinden, idare ise alacağın şüpheli hale gelmesinden, değer aşımına uğramasından kurtulmaktadır. Yükümlü, itiraz ve yargı sürecine başvurmadan doğrudan uzlaşmaya başvurarak her iki merciinin iş yükünü azaltmayı amaçlamaktadır Dolayısıyla uzlaşma müessesi, yükümlünün lehine bir idari anlaşmazlık çözüm yoludur. Başvurulması zorunlu bir yol olamayan uzlaşma 6111 sayılı Kanun ile Gümrük Kanunu 244'üncü maddesine dahil olmuştur[417].

Kişiler, kanunun hükümlerinin yorumlanmasındaki eksiklik ve yanlışlık, idarenin ihtilaf konusu olaya ilişkin görüş farklılıkları uzlaşmaya başvuru nedenleri arasında yer almaktadır. GK m.244/1 uyarınca uzlaşma kapsamına gümrük vergileri alacakları, idari para cezaları girmektedir. Uzlaşmaya, yükümlü, yükümlünün temsilcisi, gümrük müşaviri, ceza muhatabı başvurabilir[418].

---

414 Zehra Odyakmaz, Serkan Çınarlı, Ezgi Avcıoğlu Aksoy, *İdare Hukukunda Yargı Öncesi Uyuşmazlık Çözüm Usulleri*, 2.b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2018, s.58-59.

415 Alper Yeşilova, *Gümrük Hukukuna İlişkin Uyuşmazlıklar ve Hukuki Çözüm Yolları*, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2017, s.174.

416 Aksüt, a.g.e., s.7.

417 Fatih Uzun, "Mali Af Kanunu'nun Gümrük vergileri/cezalarına İlişkin Hükümleri İle Gümrük Mevzuatında Yeni Bir Müessese Olarak Uzlaşma", *Vergi Dünyası Dergisi*, S.357, Mayıs 2011, s.137; Aksüt, a.g.e., s.16-17, 345.

418 Danıştay Yedinci Daire E.2014/3337 K.2018/3027 T.29.05.2018 www.corpus.com , Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği m.12.

Uzlaşma talebi, vergilerin/cezaların yükümlüye tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde yapılır (GUY m.11). Ayrıca itiraz aşamasında da uzlaşmaya başvuru hakkı bulunmaktadır. Yükümlünün doğrudan itiraza başvurduğu durumlarda uzlaşmaya başvurabilir. Zira itirazın kabulü durumunda uzlaşmaya gerek kalmayacaktır[419].Uzlaşma taleplerini gümrük uzlaşma komisyonları değerlendirir. Komisyon yapılan başvuruları değerlendirir uzlaşma komisyon raporu ile yükümlüye veya ceza muhatabına bildirir. Tebliğden itibaren bir ay içinde uzlaşılan tutar ödenir. Uzlaşılan tutar kesin olmakla birlikte uzlaşılan hususlar hakkında dava açılamaz[420].

2. İtiraz

Anayasanın 125 inci maddesi "*İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır.*" hükmü uyarınca kendilerine idari işlem tebliğ edilen kişiler söz konusu idari işleme karşı dava açma hakkına sahiptir. Bu durum hukuk devleti ilkesi gerekliliğidir. Ancak gümrük işlem ve uygulamalarından kaynaklı anlaşmazlıklarda mevzuat uyarınca yükümlülere önce itiraz prosedürünü tüketmeleri ardından yargı yoluna başvurma hakları tanınmaktadır. Zira bu durum gümrük mevzuatı uyarınca geçerli olmakla birlikte Kyoto Konvansiyonu ve DTÖ Kıymet Anlaşmasının 11 inci maddesinde de benzer düzenlemelerin yer aldığı görülmektedir[421]. GK m.242 ila 245 inci maddeleri itiraz

---

[419] İtiraz ve uzlaşma hakkının aynı anda kullanılmaması hakkında yapılan değişiklik,
GUY MADDE 25 – (Değişik: RG-14/1/2020-31008) "(1) Yükümlü, kendisine tebliğ edilen alacaklar için Kanunun 242'nci maddesinde düzenlenen itiraz hakkı ile 244'üncü maddesinde düzenlenen uzlaşma hakkını aynı anda kullanamaz. Uzlaşmaya konu edilen alacaklar, uzlaşma başvurusundan feragat edilmesi, uzlaşma talebinin reddedilmesi, uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde Kanunun 242'nci maddesi çerçevesinde itiraza konu olabilir. İtirazın henüz sonuçlandırılmamış olması kaydıyla alacağın tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde gümrük vergileri ve idari para cezaları için uzlaşma talebinde bulunulabilir." Şeklindedir. Akçin, a.g.e., s.844.

[420] Aykut Güleç, *Vergi İhtilaflarının Çözüm Rehberi*, Ankara: Yade Akademi Yayınları,2019, s.240; Akçin, a.g.e., s.844-845; GK m.3, 4, 5.

[421] Atasorkun, Yurdakul, a.g.e., s.333-334; Aylin Armağan, Serkan Seyhan, "Gümrük Kanunu'nda İdari İtiraz Yolu", *Hacettepe HFD*, 10(2), 2020, s.458. Gümrük Kanunu Taslağında 35 inci madde itiraz hakkının ihtiyari olarak düzenlendiği görülmektedir. Yükümlünün itiraz yolunu tüketmeden yargı yolunu tercih edebileceği düzenlenmiştir. Madde 35 "*(1) Kişiler, gümrük idareleri tarafından gümrük mevzuatının uygulanması ile ilgili olarak alınan ve doğrudan kendilerini ilgilendiren herhangi bir karara karşı itiraz hakkına sahiptir. İtiraz, tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama 37 nci madde hükmü saklı kalmak kaydıyla yapılır. Kişiler, itiraz etmeden doğrudan dava açabilir."* 25.01.2019 tarihli yeni gümrük kanunu taslağında itiraz müessesi, mevcut uygulamanın yarattığı sıkıntıyı ikilemi gidermiş ve gümrük idarelerine karşı idari başvuru yolu açıkça ihtiyari olarak düzenlenmiş yükümlülerin itiraz yolunu tüketmeden de dava yolunu tercih edebilecekleri düzenlenmiştir.

hükümlerini düzenlemektedir. İtirazın konusu, gümrük idaresince tahakkuk ve ek tahakkuk ettirilen vergiler, para cezası kararları ve idari kararlardan oluşmaktadır.

Yükümlü, kendilerine tebliğ edilen kararlara karşı "on beş" gün içinde üst makama, üst makamın olmadığı yerlerde aynı makama yazılı şekilde dilekçe ile itiraz edebilir[422]. Gümrük vergilerini Gümrük Müdürlüğü tebliğ etmişse üst makamı "Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü"; kararı alan makam Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü ise üst makamı da "T.C. Ticaret Bakanlığı"'dır.

Gümrük idaresi itiraz dilekçesini şekil ve usul yönünden yani dilekçenin süresi içinde verilip verilmediği, dilekçeyi verenin yetkili olup olmadığı, itirazın doğru makama yapılıp yapılmadığı yönünden inceledikten sonra esas yönünden incelemeye geçerek süreci tamamlar. İhtirazi kayıtla verilen beyannameler haricinde yükümlülerin beyannamelerine itiraz hakları bulunmamaktadır. İtiraz müessesesi bir nevi "ön yargı" aşaması niteliği taşıması nedeniyle itiraz incelemesinin gümrük mevzuatı uyarınca ayrıntılı ve titizlikle yapılması gerekmektedir. İtirazın reddi veya itirazın kabulü kararı kesin nitelik taşıması da bu durumu doğrular niteliktedir. Öte yandan dilekçe yetkili makama verilmediği taktirde itiraz süresinde yapılmış sayılır, idare ilgili makama ulaştırır. İdare, dilekçeleri "otuz gün" içinde karara bağlayarak ilgilisine tebliğ etmektedir. İtirazın reddi kararına karşı ise işlemin yapıldığı yargı merciine başvurulabilir.

Gümrük işlemlerine konu olan eşyanın doğru tanımlanması, belge ve beyannameler de açık olarak yazılması önemlidir. Ülkeye ithali gerçekleştirilecek eşyanın kolay şekilde tanınması durumunda tahlil ve analize gerek duyulmadan eşya ülke içine serbest dolaşıma girebilir. Gümrük idaresi eşyanın gerektiğinde tahlil ve analizine ihtiyaç duyabilir. Ancak burada yükümlünün tahlil ve itiraz sonucuna da itirazı olabilir. Yükümlünün tereddüt duyması halinde eşya gümrük idaresinin denetimindeyken giderilmesi yani "tahlile itiraz" ve "ikinci tahlil" olarak gümrük mevzuatında yer alan hükümler uyarınca itiraz işlemleri

[422] "Itiraz müessesesi her ne kadar *".....itiraz edilebilir*" şeklinde GK 242/1 de düzenlenmişse de Danıştay, yargı yoluna gidilmeden önce itiraz yolunun tüketilmesi gerektiği yönünde içtihatlar oluşturmuştur." Danıştay 7.Daire 2009/8413 E., 2011/6779 K; 2011/8642 E., 2014/1982 K (06.11.2021) www.corpus.com.tr; Armağan, Seyhan, a.g.m., s.444.

gerçekleştirilir[423]. Burada vurgulanması gereken bir husus ise tahlil sonuçlarına itiraz yükümlünün tercihine bırakılmıştır, zorunlu tüketilmesi gereken idari prosedür değildir[424].

3. Pişmanlık

Pişmanlık, failin tamamen kendi iradesiyle işlediği kabahatten devletin yetkili organları tarafından henüz öğrenilmeden, iştirak halinde işlenenler dahil olmak üzere, anlaşmazlıkların idare ile yükümlü arasında çözülmesini cezaya hükmolunmasını önleyen anlaşmazlık çözüm yoludur. Yükümlünün hukuka aykırı davranışlarından dolayı pişmanlık duymaları neticesinde cezaya muhatap olmaları önlenirken idareye de bilinmeyen-ödenmemiş kamu alacaklarının kendiliğinden ortaya çıkarılmasını sağlayarak kayba uğrayan vergiler tahsil imkanına kavuşmaktadır[425]. Pişmanlık müessesesi beyan sahiplerini yasalara aykırı işlem ve eylemlerini bildirmeye teşvik etmektedir[426].

Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinde tarife, kıymet veya satış biriminden kaynaklı farklılıkların gümrük idaresince belirlenmesinden önce beyan sahipleri tarafından gümrük idaresine yazılı olarak bildirilmesi halinde, uygulanacak ceza tutarları yüzde on uygulanması öngörülmüştür. Bu suretle ceza hukukunda yer alan etkin pişmanlık hükümleri idare hukuku alanında pişmanlık bildirimi şeklinde uygulanmaktadır. Pişmanlık müessesi gümrük anlaşmazlıklarının çözümünde mevzuatta yer alan bir düzenlemedir. Bir diğer madde ise, GK 235/6 da hüküm altına alınan eşyanın ithali-ihracının genel düzenleyici idari işlemlerle yasaklanmış olması ve izin, lisans, uygunluk belgesi ya da onların yerine geçen bilgiye bağlı olmasına rağmen belgeye bağlanmış gibi olduğunun idarece belirlenmesinden önce beyan sahibi tarafından bildirilmesi durumunda da cezalar yüzde on nispetinde uygulanır. Zira bu uygulamalarda cezaların önemli bölümünün kalmasına rağmen bu konuda alt sınır da belirlenmiştir. Bu alt sınır GK'nun 234/6. Fıkrası

---

[423] Kılıç, a.g.e., s.54

[424] "4458 sayılı Gümrük Kanununun 243'üncü madde , kimyevi tahlil sonuçlarına yönelik ortaya çıkan uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenmesini sağlamak amacıyla "özel bir idari itiraz" usulü getirdiği, ancak bu yola başvurulmasını, tüketilmesi zorunlu bir idari itiraz prosedürü olarak düzenlemediği, tahlil sonuçlarına itiraz edip etmeme hususunda ilgililere seçimlik bir hak tanındığı sonucuna ulaşılmıştır."Danıştay 7.Daire E.2008/7153, K.2009/5844, T.30.12.2009 (21.12.2021)www.corpus.com

[425] Aksüt, a.g.e., s.63-64; Erdem, *Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları*, s.365; Erol, a.g.e., s.158-159; Karakoç, *Vergi Yargılaması Hukuku*, s.65-67.

[426] Gonca İnan, Atiye Merve Işık Uysal, "Gümrük Uyuşmazlıklarının Çözümü İçin Alternatif Bir Çözüm Önerisi: Kanun Yolundan Vazgeçme", *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl 40, S. 473, Ocak 2021, s.51.

uyarınca 241/1 de belirtilen miktardan az olmamaktadır. Öte yandan pişmanlık müessesesinin usulsüzlük cezalarında uygulanma imkânı bulunmamaktadır[427].

4. Cezalarda Peşin Ödeme İndirimi

GK'nun düzenlenen idari para cezaları konusunda bu alanda genel kanun niteliği taşıyan KK 17/6 da düzenlenmiş olan peşin ödeme indirimi uygulanır. GK 242' inci maddesi de KK hükmüne paralel olarak "idari para cezasını kanun yoluna başvurmadan peşin ödenmesi durumunda dörtte üçünün tahsil edilmesi gerekliliği" hüküm altına almıştır. Dolayısıyla indirimden yararlanılmak istenilmesi için dava açılmaması gerekmektedir. Kişinin bu durumda dava açma hakkı saklı kalmaktadır. Uzlaşılan para cezalarında ise, peşin ödeme indirimden yararlanılamaz[428].

5. Yapılandırma Kanunları

Yapılandırma kanunları, ülkemizde "af kanunları", vergi barışı", "tahsilatın hızlandırılması", "varlık barışı", "kamu alacaklarının yeniden yapılandırılması", "ödeme kolaylığı" gibi çeşitli başlıklarla son yıllarda sıklıkla uygulanmaktadır. Genel bağlamda tüm kamu alacaklarını kapsayan yapılandırma kanunları özel kanunlarla mali konuları, vergi aslı, feri'leri, cezaları gibi vergi, ceza, idare hukukunu ilgilendiren düzenlemelere de konu olmaktadır. Kaynağını anayasadan alan af işlemleri, kanunlarla düzenlenir. İlgili idare ile kişi arasındaki ilişkiyi tesis ederek idarenin doğrudan uygulayıcısı olduğu zorunlu hukuki düzenlemelerdir. İdarenin doğrudan uygulayıcısı olduğu kişilerin yani muhataplarının ise gönüllü olarak başvuracakları düzenlemelerdir. Geçici nitelikte kanunlar olmalarının yanı sıra etkileri geçmiş olaylar üzerinde meydana gelir[429].

Yapılandırma kanunları, gümrük alacakları (vergiler ve cezalar) açısından, henüz kesinleşmemiş gümrük alacaklarının ÜFE oranlarında gecikme faizi ödenmesi kaydıyla 6183 sayılı Kanuna göre hesaplanacak gecikme zammından vaz geçilmesini ve cezaların belli durumlarda tamamen silinmesini (vergi aslına bağlı cezalar), diğer durumlarda düşük bir oranda ödenmesini düzenlemektedir. Bu açıdan Gümrük Kanunu'na göre takibi yapılan

---

[427] Metin Taş "Gümrük Suç ve Kabahatlerinde Pişmanlık: Karşılaştırmalı Bir Değerlendirme", *International Journal of Public Finance*, 6(1), s.67, 73.

[428] Erdem, *Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları*, s.426; Akçin, a.g.e., s.857.

[429] Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s.224-225; Şenyüz, *Gümrük İşlemleri ve İşlemlerinden Kaynaklanan Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları,* s.91.

ve uzlaşma, idari itiraz ve idari yargı aşamasında olan yani henüz kesinleşmemiş gümrük vergileri ve cezalarının tahsilini kolaylaştırmak amacıyla ceza muhataplarının başvurusu ile Yapılandırma Kanunu hükmünden yararlanılabilmektedir. Yapılandırma Kanunundan faydalanılması başvurusu halinde itiraz, uzlaşma ve idari yargı sürecindeki tüm hukuki hak taleplerinden de vaz geçilmesi gerekmektedir. Bu suretle bu Kanun kapsamında devlet ile vergi ve ceza muhatapları kesin bir şekilde uzlaşma sağlamış olmaktadır.

B. YARGISAL ÇÖZÜM YOLU

1. Genel Çerçeve

Gümrük anlaşmazlıkları ile çözümlenemeyen konular uyuşmazlık halini alarak idari yargıya taşınmaktadır. Gümrük idaresinin gerçekleştirdiği işlemlerin unsurlarında hukuka aykırılıklar diğer bir ifadeyle idari işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi idari yargı ile gerçekleştirilir. Ancak gümrük işlemlerinde itirazın reddi kararına binaen ilgili idari işlemler davaya konu olmaktadır[430].

İtiraz yollarının tüketilmesinden sonra olumlu sonuç alınamaması ya da sonucun reddi üzerine dava açılır. Gümrük idareleri idari kararlara, gümrük vergisi tahakkukları ve ceza kararlarına karşı Gümrük Kanunu uyarınca idari başvuru yollarına tabi tutulurken bu üç işlem türü dışında kalan işlemler doğrudan idari davaya konu olmasında sakınca bulunmamaktadır[431].

İfade edildiği üzere gümrük anlaşmazlıkları idari çözüm yollarından çözüm alınamaması halinde yargısal çözüm yollarına başvurularak çözümlenir. Zira yükümlülerin doğrudan idari yargı yoluna başvurmaları idari merci tecavüzü nedenidir[432].

Gümrük mevzuatı uyarınca gümrük vergilerinin dava konusu edilebilmesinin koşulları;

- İdarece kendiliğinden yapılmış tahakkuk veya ek tahakkuk işleminin varlığı,
- İhtirazı kayıtla verilen gümrük beyannamesine dayalı tahakkuk işlemi,

---

[430] Karakoç, *Vergi Yargılaması Hukuku*, s.181; Kılıç, a.g.e., s.185; Ercan, *Türk Hukukunda Gümrük Kabahatleri*, s.261; Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s.316.
[431] Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, s.623-625.
[432] Akçin, a.g.e., s.842.

- Yetkili Gümrük idaresine, gümrük vergilerinin tahakkuk ettirilmemeleri gerektiği halde tahakkuk ettirildikleri belirtilerek kaldırılmaları veya yersiz veya fazladan ödendiği belirtilerek vergilerin geri verilmesi istemiyle yapılan başvurunun reddine dair idari karar,
- Söz konusu işlemlere karşı idari itiraz usulüne uygun olarak itiraz makamına yapılan başvurular üzerine tesis edilen, idari davaya konu edilebilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu, zımni veya açıkça ret işleminin bulunması gerekmektedir[433].

Gümrük vergileri GK m.241 hükmü uyarınca idari yargı hukukunun konusuna girmektedir Genel bağlamda vergi yargısı idari yargı hukuku normlarına tabiidir. Vergi yargısının temel hukuki dayanaklarını ise "2575 sayılı Danıştay Kanunu", "2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun", "2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu" oluşturmaktadır. Gümrük işlem ve uygulamaları idari usule ilişkin esasları GK m.242 uyarınca yargılamaya ilişkin usulünde de 2577 sayılı kanuna tabiidir[434].

Gümrük uyuşmazlıklarının çözümünde üç dereceli sistem mevcuttur. İlk derece mahkemeleri vergi mahkemeleri, idare mahkemeleri, Danıştay; Vergi mahkemesi kararlarına karşı istinaf mahkemesi olarak görevli mahkeme Bölge İdare Mahkemesi (BİM) ve temyiz mercii olarak da Danıştay mahkemesi görevlidir [435].

Danıştay ve vergi mahkemelerinin görevi dışında kalan idari davaları karara bağlamakla görevli ve ilk derece mahkemesi olan idare mahkemeleri, iptal ve tam yargı davalarına bakmakla görevlidir[436].

Vergi mahkemeleri, 2576 sayılı Kanun 6.maddesi uyarınca **"***a) Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları, b) (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları, c) Diğer kanunlarla verilen işleri"* çözümlemektedir.*"*[437]

---

[433] Danıştay 7.Daire E.2009/9515, K.2013/2028, T.18.04.2013 (12.12.2021) www.corpus.com.tr.
[434] Münci Çakmak, *İdari Yargılama Usulünde Vergi Davaları*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021, s.18;
[435] Vergi mahkemelerinin 9000 TL ye kadar olan kararlarına istinaf yolu kapalıdır. 9000 TL yi aşan 261.000 TL ye kadar olan kararlarında Bölge İdare Mahkemesi; 261.000 TL yi aşan rakamlarda ise Danıştay görevlidir. (2022 yılı itibariyle geçerli tutarlardır). Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s.317.
[436] Ender Ethem Atay, İdari Yargılama Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021, s.154-155;
[437] Kılıç, a.g.e., s.212.

Vergi mahkemeleri kural olarak kurul halinde çalışmakla birlikte uyuşmazlık dava konusu miktarı yetmiş yedi bin Türk lirasını aşmayan yani konusu ilgili miktarı içeren iptal ve tam yargı davalarının ise tek hakimle çözümlenmesi mümkündür[438].

BİM, istinaf başvurularını inceleyen, yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlayan ve diğer kanunlarda düzenlenen görevleri yerine getirmektedir[439].

Anayasa' nın 155 inci maddesi uyarınca yüksek mahkeme olarak kabul edilen Danıştay ise, idari mahkemelerce verilen karar ve hükümlerin incelendiği mahkeme, danışma ve inceleme merciidir[440].

Gümrük vergilerine veya gümrük idaresinin kararlarına karşı kişiler idare mahkemesinde veya vergi mahkemelerinde işlemin niteliğine göre iptal veya tam yargı davası açabilirler[441]. Bununla birlikte gümrük işlemlerinin hukuka aykırılığı gerekçesiyle iptal davasının ortaya çıkan zararın tazmininde ise tam yargı davası açılması mümkündür.

Genel olarak idari davalar, İYUK m.2 uyarınca "iptal davası" ve "tam yargı davası" olmak üzere iki başlıktan oluşmaktadır. İptal davası, idari işlemin hukuka aykırılığı neticesinde hukuk devleti ilkesinin korunmasına yönelik objektif nitelikli davadır. İdari işlemin hukuka aykırılığının saptanması ile aykırı işlem ilk işlemin yapıldığı andan itibaren yani geçmişe etkili şekilde ortadan kaldırılır. İptal davası ile idarenin yerindeliği denetlenmez. Çünkü mahkeme, idarenin yaptığı işlemin hukuka uygunluğunu denetlemektedir. Dolayısıyla iptal davasının ilk koşulunu idari işlem, ikinci koşulunu davacının menfaatinin ihlal edilmiş olması, üçüncü koşulunu da davaya konu edilen idari işlemin unsurlarında hukuka aykırılık olması oluşturmaktadır. Tam yargı davası ise, idari işlem ve eylemelerden dolayı hakları doğrudan ihlal edilenler tarafından açılan ve hakkın tazminini sağlayan sübjektif nitelikli davadır[442]. İptal davasının konusunu idari işlemler oluştururken tam yargı davasının konusunu hem idari işlemler hem idari eylemler oluşturmaktadır. Ayrıca iptal davasında

---

438 2022 yılı için geçerli olan tutardır. BİMK m.7; Karakoç, *Vergi Yargılaması Hukuku*, s.236-237.

439 Atay, İdari Yargılama Hukuku, s.154-158.

440 Karakoç, *Vergi Yargılaması Hukuku*, s.200-201; Çağlayan, a.g.e., s.89; Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, 2022, s.59.

441 Kılıç, a.g.e., s.186;

442 Çakmak, a.g.e., s.35; Reşit Gürbüz, *İdari Yargılama Hukuku*, 3.b, Ankara: Turhan Kitapevi, 2020, s.91, 136; Atay, *İdari Yargılama Hukuku*, , s.204-205; Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, s.95-96;Akyılmaz, Sezginer, Kaya, a.g.e., s.84-85.

davacının kişisel hakkının ihlali aranırken tam yargı davasında kişisel hakkın doğrudan ihlali aranmamaktadır[443].

İptal ve tam yargı davaları birlikte açılması da İYUK m.12 uyarınca mümkündür. Bununla birlikte iptal davasının reddi tam yargı davasının açılmasına engel teşkil etmemektedir. Yani tam yargı davasının açılması iptal davasının davacı lehine sonuçlanmasını gerekli kılmamaktadır. İptal davası reddedilse dahi idarenin kusurlu veya kusursuz sorumluluğu varsa tam yargı davası açılabilir[444].

2. Yargılama Usulü ve Süreci

Hakkı ihlal olan kişiler idari işlemin iptali istemiyle mahkemeye "davacı" sıfatıyla başvurabilir. Gümrük uyuşmazlıklarında davacı yükümlü ve kendilerine ceza kesilen kişilerdir. Kişiler, gümrük idaresi aleyhine dava açtıkları için "davalı" tarafı ise gümrük idaresi oluşturmaktadır[445].

Görevli ve yetkili mahkemeye hitaben yazılan bir dava dilekçesi ile dava süreci başlar. Dilekçede İYUK m.3 de düzenlenen bilgiler yer almak zorundadır. Dava dilekçesi kural olarak Danıştay, idare ve vergi mahkemeleri başkanlıklarına verilmesine rağmen özel durumlarda asliye hukuk hakimliklerine veya da Türk Konsolosluklarına da verilmektedir. Her idari işlem ayrı dilekçeye konu edilir. Ancak aralarında maddi-hukuki bağlılık olan işlemlere karşı tek dilekçe ile dava açılması da mümkündür. Birden fazla işleme karşı aynı dilekçe ile idari dava açılabileceği gibi birden fazla kişinin müşterek dilekçe ile de dava açması mümkündür. Bu bağlamda konusu/ yükümlüsü aynı olan aralarında maddi ya da hukuki bağlılık bulunan birden fazla işleme ya da beyannameye ait gümrük vergileri ile para cezalarına tek tahakkuk ve ceza kararı düzenlenir[446].

İdari işlemlerin uzun süre yargı denetimi altında bulunması hukukun işeyişini ve istikrarını bozar. İdarenin yargısal yoldan hukuka uygunluğunun denetimi, önceden belirlenen sürelerde dava açılma koşuluna bağlıdır. Ülkemizde idari dava açma süreleri 2577 sayılı İYUK ile ve bazı özel kanunlar da tayin edilmiştir[447]. Gümrük Kanunu'nda dava açma

---

443 Günday, a.g.e., s.121.
444 Atay, *İdari Yargılama Hukuku*, s. 331.
445 Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s.321-322.
446 Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, s.393, 627.
447 Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, s.457-458.

süreleri gösterilmediği için gümrük vergilerine ve idari kararların tesisinin veya yapılan itiraz sonucunda red kararının yükümlüye tebliğinden itibaren yükümlü vergi mahkemelerinde 30 gün; idare mahkemelerinde 60 gün içinde dava açabilmektedir (İYUK m.7)[448].

Dilekçeler, "görev, yetki, idare merci tecavüzü, ehliyet, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı, süre aşımı, husumet" başlıkları İYUK m.3 ve m.5 de düzenlenen hükümler uyarınca Danıştay, idare ve vergi mahkemelerinde görevlendirilen kişiler tarafından incelenir. "İlk inceleme "olarak da ifade edilen bu durum bir nevi ön yargılama niteliğindedir. İlk inceleme davanın esasına yönelik değildir. Dava dilekçesinin İYUK'nda düzenlenen esaslara uygunluğu tespit edildikten sonra aykırılıklar görülürse durum görevli mahkemeye bildirilir. Dilekçe davalıya tebliğ edilir; dava reddedilebilir, dilekçe gerçek hasıma ya da idari merci tecavüzü gerekçelerine dayandırılarak karar verilir[449].

Davanın esası hakkında karar verilebilmesi için, davaya konu uyuşmazlık idari yargının görev alanına ve davanın açıldığı yargı yerinin yetki alanına giren uyuşmazlık olması gerekmektedir. Dolayısıyla usule ilişkin süreçleri esasa ilişkin adımlar takip etmektedir. Dava mahkeme başkanlığına hitaben yazılmış dilekçe ile görevli ve yetkili mahkemede açılır. Dilekçenin ilk inceleneceği husus davanın "görevli ve yetkili mahkemede" açılıp açılmadığına ilişkindir[450].

Yargı düzeni içinde açılacak davada hangi mahkemenin hangi davaya bakacağını gösteren görev ve yetki kuralları ve davanın taraflarının uymak zorunda olduğu kuralların bütününe "yargılama usulü" denir. Görevli ve yetkili mahkeme yargılama usulü esaslarına göre belirlenir. Bir uyuşmazlığın hangi mahkeme tarafından bakılacağı yani mahkemenin konu yönünden uyuşmazlığa bakabilmesi "görevli mahkeme"; coğrafi alan olarak davanın hangi yerdeki mahkemede bakılacağı ise "yetkili mahkeme" yi ilgilendirir[451]. Bu bağlamda, idari yargıda açılan davada ilk incelenen husus davanın idari yargı kolunun görevine girip

[448] Akçin, a.g.e., s.849- 850; Kılıç, a.g.e., s.231.
[449] Atay, *İdari Yargılama Hukuku*, s.399-401; Karakoç, *İdari Yargılama Hukuku*, s.279.
[450] Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, s.748; Akyılmaz, Sezginer, Kaya, a.g.e., s.141.
[451] Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, s.61; Ulusoy, *İdari Yargılama Hukuku*, s.98; Karakoç, *Vergi Yargılaması Hukuku*, s.236; Atay, *İdari Yargılama Hukuku*, s.215-216.

girmediğinin tespitidir[452]. İlk derece mahkemesi olarak yargılama yapan idari yargı yerlerinden idare mahkemeleri ve vergi mahkemeleri, Danıştay'ın da ilk derece mahkemesi olarak görevli olan mahkemelerin görevleri 2576 sayılı Kanunda düzenlenmiştir.

Gümrük vergilerine ilişkin işlemlerde görevli mahkeme, vergi mahkemeleri iken gümrük vergileri dışındaki uyuşmazlıklarda görevli mahkeme idare mahkemeleridir[453]. Gümrük idari para cezaları ve idari kararlar idari işlem olmalarına rağmen yargı yerleri farklılık göstermektedir. Gümrük kabahatlerine uygulanacak idari para cezaları gümrük vergilerine bağlı ve gümrük vergilerine bağlı olmayan nitelik taşımaktadır. Gümrük vergilerine ilişkin açılacak iptal davalarında görevli mahkemenin vergi mahkemesi olduğuna şüphe bulunmazken idari yaptırımın vergi aslına bağlı olmayan nitelik taşıması durumunda ise idare mahkemeleri görevlidir. Hatta gümrük vergilerinin tahakkukları gümrük idareleri tarafından yapıldığı için bu işlemlerden kaynaklı uyuşmazlıklarda tahakkuk işlemini yapan gümrük idaresinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi yetkilidir. Dava konusunu "gümrük vergisi, ithalde alınan katma değer vergisi-özel tüketim vergisi, dış ticaret politikası önlemleri çerçevesinde alınan vergiler, ilave gümrük vergisi" konuları oluşturması durumunda vergi uyuşmazlık çözümünde vergi mahkemeleri görevlidir. Bununla birlikte "destekleme fonu, toplu konut fonu, TRT Bandrol Fonu, Kaynak kullanımı destekleme fonu" vergi benzeri mali yükümlülükler olmalarına rağmen genel bütçeye, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere ait olmadıklarından, bunlara ilişkin uyuşmazlıkların çözümü vergi mahkemelerinin görevleri dışında kalmaktadır. Diğer bir ifadeyle davaya konu işlemin sadece konusunun vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük olması bu işlemin iptali gerekçesiyle açılan davanın vergi mahkemesinin görevine girmesi için yeterli değildir. Ayrıca bu yükümlülüklerin genel bütçe, il özel idareleri belediyelere ve köylere ait olması gerekmektedir[454].

Yetkili mahkemenin tespitinde de 2577 sayılı Kanun ve 4458 sayılı Kanun benzer düzenlemeleri hüküm altına almıştır. Gümrük vergilerinden kaynaklanan uyuşmazlıklarda tahakkuku yapan gümrük idaresinin bulunduğu yerdeki mahkeme, AATUHK' na göre

---

[452] Ulusoy, *İdari Yargılama Hukuku*, s.99.
[453] Ercan, *Türk Hukukunda Gümrük Kabahatleri*, s.265-266.
[454] Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, s.34; Şenyüz, *Gümrük İşlemleri ve İşlemlerinden Kaynaklanan Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları*, s.141, 150-151; Yerci, *Yorum ve Açıklamalarla Gümrük Hukuku ve Davaları Örnekler-Çözümler-İçtihatlar*, s.66; Akyılmaz, Sezginer, Kaya, a.g.e., s.222.

ödeme emrini düzenleyen gümrük idaresinin bulunduğu yerdeki mahkeme yetkilidir. Ayrıca diğer idari yaptırım kararlarından kaynaklanan uyuşmazlıklarda da işlemi yapan idarenin bulunduğu yerdeki mahkeme yetkilidir.

Dava dilekçesinde ilk incelemede aykırılık görülmediği taktirde mahkeme dilekçe ve eklerini davalıya (idareye) tebliğ eder. Kendisine dilekçe tebliğ edilen idarenin savunmasını otuz gün içinde yaparak mahkemeye bildirmesi gerekmektedir. Davalı savunmasında davacının hakkını ihlal eden eylemin maddi ve hukuki sebeplerini, iddialara cevap "replik" verir. Davalının verdiği savunma "birinci savunma" dır. Davalının savunması mahkeme tarafından davacıya tebliğ edilir. Davacı en geç otuz gün içinde cevap vermek zorundadır. Mahkeme, davacının cevabını davalıya tebliğ eder. Davalı da otuz gün içinde ikinci savunmasını "düplik" mahkemeye sunar. Buna "ikinci savunma" denir. İkinci savunma da davacıya tebliğ edilir. Davacı ikinci savunmaya cevap veremez. Böylece dava dosyası tekemmül etmiş-tamamlanmış olur. Davalının ve davacının savunma ve ikinci savunmaya cevap verme süresi otuz gündür. Bu süreler haklı sebeplerin olması durumunda tarafların isteği üzerine bir defaya mahsus olmak üzere otuz günü geçmemek üzere uzatılabilir. Savunma ve cevap sürelerinin son günü tatile rastlanması durumunda süre uzamaktadır. Bununla birlikte tarafların sürenin geçmesi üzerine savunma hakları mümkün değildir[455].

3. Kanun Yolları

Uyuşmazlıklara bakmakla görevli mahkemelerin verdikleri kararların hukuka uygunluğunun ve adil yargılanma hakkının sağlanması amacıyla bazı başvuru yolları ile denetimi sağlanır. Taraflara, ilk derece mahkemesi tarafından verilen nihai kararlarının üst yargı mercii tarafından ya da kararı veren mercii tarafından denetimini mümkün kılan hukuki yollara başvuru hakkı tanınmaktadır[456].

Mahkemelerce verilen kararların düzeltilmesi, iyileştirilmesi veya iptal edilmesi, yani bir kez daha gözden geçirilmesi için başvurulan yollara "kanun yolu" denir. Kanun yollarının varlık nedeni, hata ihtimalinden kaynaklanacak olumsuzluğu gidermek, yargılamayı

[455] Atay, *İdari Yargılama Hukuku*, s.399; Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s.325-326; Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, s.830-831; Akyılmaz, Sezginer, Kaya, a.g.e., s.412-413; Yüce, *Vergi Yargılaması Hukuku*, s.233.

[456] Karakoç, *Vergi Yargılaması Hukuku*, s.347-348; Akyılmaz, Sezginer, Kaya, a.g.e., s.773.

hızlandırmak, içtihat ve hukuk birliğini sağlamak ve adaletsizliğin önünde geçilmesini sağlamaktır. Zira kanun yolu, tarafların menfaatine hizmet eden kamu yararını gerçekleştirmeyi amaçlayan müessesedir. Taraflar hatalı mahkeme kararlarının kaldırılmasını, mahkeme kararları hatalı olmasa dahi uyuşmazlığın çözümünde tatmin olma istemelerinden dolayı kararın düzeltilmesini, iptalini yani yargı kararının bir üst yargı organınca tekrar denetlenmesini isteyebilirler[457].

Hakimler yargılama faaliyetini gereken özen ve dikkatle yürütmekle yükümlüdürler. Ancak yargılama faaliyeti sonucunda verilen kararın hukuka uygun olmaması hâkimden kaynaklı olabileceği gibi hâkimin iradesi dışında gerçekleşen çeşitli sebeplerden de kaynaklı olabilmektedir. Her ne sebepten olursa olsun yargı kararının taraflara güven tesis etmesi gerekmektedir[458].Netice olarak davanın taraflarına hukuksal yol olarak tanınan kanun yolu, yanlış, hatalı verilen mahkeme kararlarının yeniden incelenmesi ve değiştirilmesidir. Olağan kanun yolları ve olağanüstü kanun yolları olarak iki başlıktan oluşmaktadır.

a. Olağan Kanun Yolları

Kesinleşmemiş kararlara karşı başvurulan, kararın kesinleşmesini önleyen "olağan kanun yolları", istinaf ve temyizdir. Vergi mahkemelerince verilen nihai kararların hukuka uygunlukları istinaf mahkemesi olan Bölge İdare Mahkemesi'ne; Bölge İdare Mahkemesi Kararlarına da "temyiz yolu" ile Danıştay'a gidilebilir[459].

(1) İstinaf

İstinaf, ilk derece mahkemesinin kararlarının hukuki ve usuli açıdan kontrolünü sağlayarak hukuka aykırılıkları gidermek için başvurulan olağan kanun yoludur[460]. İstinaf mercii BİM, maddi ya da hukuki eksikliklerin tamamlanması bazı durumlarda da olayın tekrar inceleyerek ilk derece mahkemesi kararının yerine yeni ve nihai karar vermektedir[461].

---

457 Atay, *İdari Yargılama Hukuku*, s.436; Çağlayan, a.g.e., s.754; Akyılmaz, Sezginer, Kaya, a.g.e., s.773-774.

458 Murat Atalı, İbrahim Ermenek, Ersin Erdoğan, *Medeni Usul Hukuku*, 3.b., Ankara: Yetkin Yayınları, 2020, s.597-598; Gürbüz, *İdari Yargılama Hukuku*, s.313.

459 Ender Ethem Atay, İdari Yargılama Hukuku, Seçkin Yayıncılık, 2021, s.437; Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s.307; Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, s.1334.

460 Atalı, Ermenek, Erdoğan, a.g.e., s.94.

461 Gürbüz, *İdari Yargılama Hukuku*, s.314; Ulusoy, *İdari Yargılama Hukuku*, s.74-75; Atay, *İdari Yargılama Hukuku*, s.440

İstinaf yolu, 18 Haziran 2014 tarih ve 6545 sayılı Kanun ile İYUK m. 45'te yapılan değişiklikle idari yargılama hukukuna girmiştir. Daha öncesinde iki aşamalı olan idari yargılama süreci üç aşamalı yapıya sahip olmuştur[462].

İstinaf süreci, BİM 'ne yazılan dilekçe ile başlamaktadır. Temyizin başvuru şekil ve şartları istinaf için de geçerlidir. İstinafa, ilk derece mahkemelerinin verdiği nihai kararlar ile miktar ve değer itibariyle belli tutarı aşan davalar konu olmaktadır. İstinaf yolundan sonra temyiz yolu açıksa temyize başvuru ile nihai süreç tamamlanır. İstinaf başvuru süresi kararın tebliğinden itibaren 30 gündür. Ancak konusu 9 bin TL 'yi geçmeyen (2022 yılı için) "vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı iptal davaları hakkında idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlar kesin olup, bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamaz" (İYUK m.45/1)[463]. Bölge İdare Mahkemesi dosya üzerinde yaptığı incelemeyi tamamladıktan sonra ilk derece mahkemesi kararını uygun bulursa kararı onar. Kararda maddi yanlışlıklar var ise düzeltilmesini isteyerek aynı kararı verir. Eğer BİM, ilk derece mahkemesi kararını hukuka aykırı bulur ise istinafı kabul eder, ilk derece mahkemesinin kararını kaldırır, işin esası hakkında yeniden karar verir (İYUK m. 45/3, 4)[464].

(2) Temyiz

Temyiz mercii, hukuk düzeninde içtihat birliğini sağlamak ve adil yargılanma ilkesi tesisi amacıyla uyuşmazlığa uygulanan kuralların doğru, eksiksiz uygulanıp uygulanmadığını denetleyen kanun yoludur[465].

Mahkeme kararının yeniden yargılanmasını sağlayan diğer kanun yollarından farklı olan temyiz, ilk derece mahkemesi kararları, BİM nihai kararlarının yasal ve usul yönünden yeniden incelenmesini sağlayan kanun yoludur[466]. Hukukilik denetimin sonucunda incelen kararı mahkeme "onama", "bozma" şeklinde iki karar ile belirtir. Ayrıca "kısmen onama kısmen bozma", "düzelterek onama" kararları ile kararı veren mahkemeye kararı göndererek yeni kararın verilmesi şeklinde karar alır[467]. Temyiz süresi nihai kararın tebliğ tarihini izleyen 30 gündür.

---

462 Züleyha Keskin, "İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu", *TBB Dergisi*, S.126, Y.2016, s.236-237.
463 Atay, *İdari Yargılama Hukuku*, s.158; Yüce, *Vergi Yargılaması Hukuku*, s.236-237.
464 Akyılmaz, Sezginer, Kaya, a.g.e., s.786.
465 Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, s.1394.
466 Konusu 2022 yılında 261.000 TL olan vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemler hakkında açılan davalara Danıştay bakmaktadır.
467 Ramazan Çağlayan, *İdari Yargılama Hukuku*, 10.b.: Seçkin Yayıncılık, 2018, s.110; Erol, a.g.e., s.265.

Temyiz mercii, olayı değil mahkeme kararını yargılamaktadır. Dolayısıyla Danıştay, usul ve esasa ilişkin kuralların doğru ve yerinde tatbik edilip edilmediğini inceler; esas hakkında karar vermez. Temyiz incelemesinde incelemeye tabi karardaki gerekçenin değiştirilmesi veya maddi hata ve yanlışlıkların düzeltilmesi, eksiklerin tamamlanması mümkün olmakla birlikte, hükmün sonucunu, kapsamını değiştirecek şekilde düzeltme yapılması mümkün değildir. Hükmün sonucunun ancak bozma kararı ile değiştirilmesi mümkündür. Temyiz incelemesine konu karar hukuka aykırı ise Danıştay, kararın bozulmasına hükmeder. Temyizde bozma sebepleri İYUK m.49 da sayılmıştır[468].

b. Olağanüstü Kanun Yolları

Olağanüstü kanun yolları, yargılama makamlarının verdiği kararların her zaman hukuka uygun olmayabilir. Ancak tarafların bilgi eksiklikleri, kanuni süreleri kaçırmaları, maddi-usuli ilkelere aykırılıklar gibi çeşitli nedenlerden kaynaklı durumlar ile karşılaşmaları ve yargılamaya müdahale edememeleri olağanüstü kanun yollarını gündeme getirmiştir[469].

Olağan kanun yollarından geçerek veya süresi içinde olağan kanun yoluna başvurulmadığı için kesinleşen hükümler için söz konusu olan olağanüstü kanun yolları, kanunda sayılan sebeplere dayanarak hükmün kaldırılması ve davanın yeniden tetkikini sağlamaktadır. İYUK da "*Kanun yararına bozma*" ve "*yargılamanın yenilenmesi*" olmak üzere iki başlıkta olağanüstü kanun yolları düzenlenmiştir[470].

(1) Kanun Yararına Temyiz

İYUK m.51 uyarınca, "*İdare ve vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemelerinin kesin olarak verdiği kararlar ile istinaf veya temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlar*" ın kesinlik kazanmış olmadı ancak hukuka aykırı nitelik taşımaları nedeniyle özel temyiz yolu olan "kanun yararına temyiz" e konu olur[471].

Kanun yararına temyiz için herhangi başvuru süresi öngörülmemiştir. Temyiz talebi yerinde görülen kesinleşmiş karar bozulur. Kanun yararına temyize, *"ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından" başvurulur.* (İYUK

[468] Yüce, *Vergi Yargılama Hukuku*, s.240; Akyılmaz, Sezginer, Kaya, a.g.e., s.796-797.
[469] Atay, *İdari Yargılama Hukuku,* s.459.
[470] Atay, *İdari Yargılama Hukuku,* s.437.
[471] Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s.311.

m.51/1, 2) olağan temyiz yoluna gidilseydi başvuru Danıştay dairesine yapılmaktaydı. Danıştay'a kanun yararına temyiz başvurusunu, Danıştay Başsavcılığı yapar. Başsavcı, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine ya da kendiliğinden başvuruyu gerçekleştirir[472].

(2) Yargılamanın Yenilenmesi

Kesinleşmiş mahkeme kararlarına karşı sadece kanunen sayılan durumların varlığı halinde başvurulan esas hükmün kaldırılması, yargılamanın yeniden yapılması, davanın yeniden incelenmesi ve hukuka uygun karar verilmesini sağlayan olağanüstü kanun yoluna "yargılamanın yenilenmesi" denir[473].

İYUK m.53/1'e göre yargılamanın yenilenmesi *"Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinden verilen kararlar"* ına tanınmıştır. Ancak mahkemelerin verdikleri kararlara İYUK m.53 de yazılı sebepler dolayısıyla bu hak tanınmıştır[474].

Yargılanmanın yenilenmesi sürelere bağlıdır. İYUK m.53/2 uyarınca "10 yıl", "1 yıl", "60 gün" olarak belirlenmiştir.

[472] Burkay Can Kara, "İdari Yargılama Usulünde Kanun Yararına Temyiz", *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 11(1), 2020, s.358.
[473] Erol, a.g.e., s.276; Çakmak, a.g.e., s.374; Yüce, *Vergi Yargılama Hukuku*, s.252; Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, s.1530.
[474] İYUK m.53/1.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GÜMRÜK ANLAŞMAZLIKLARI İLE İLGİLİ ALGI ÖLÇÜMÜ

I. ARAŞTIRMANIN AMACI

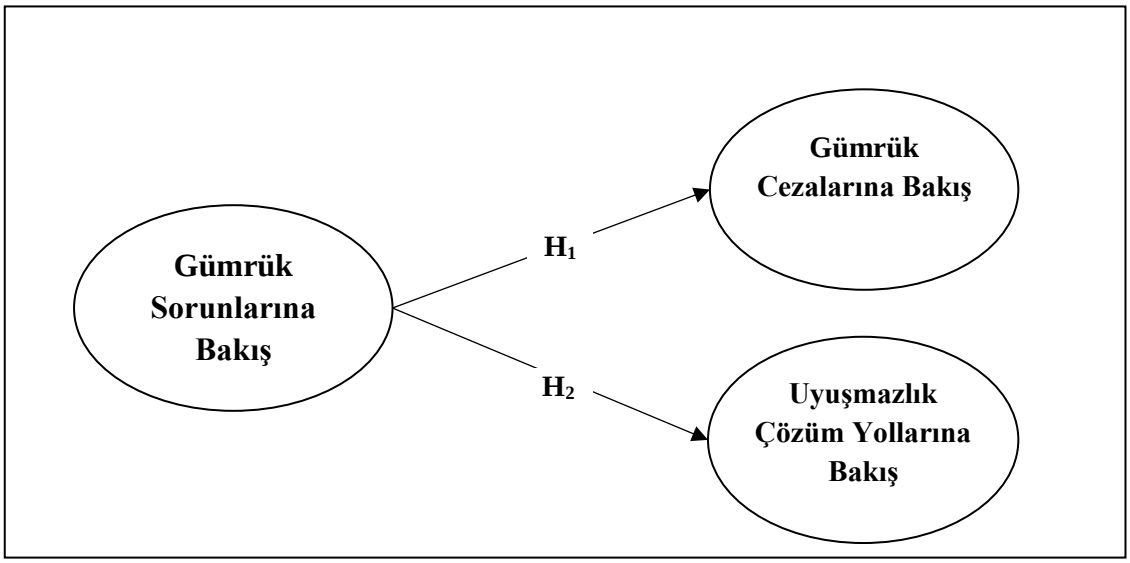
Tarafları farklı ülkelerde bulunan kurallar ve düzenlemeler çerçevesinde gerçekleştirilen dış ticaret işlem ve uygulamalarının ulusal boyutunu gümrük işlem ve uygulamaları oluşturmaktadır. Gümrük işlem ve uygulamaları başta 4458 sayılı Gümrük Kanunu olmak üzere geniş bir mevzuat uyarınca gerçekleştirilmektedir. Gümrük işlem ve uygulamalarının teknik ve güncel bilgi gerektirmesi, mevzuatın geniş olması gibi başlıca konular gümrük yükümlüleri ile gümrük idaresi arasında sıklıkla anlaşmazlıkların yaşanmasına neden olmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, gümrük yükümlülerinin gümrük işlem ve uygulamalarında karşılaştıkları sorunları, gümrük cezalarına bakışlarını ve ortaya çıkan uyuşmazlık konularının çözümünde gümrük idaresinin performansını ve yaklaşımını ortaya koymaktır. Çalışmanın birinci ve ikinci bölümünde dış ticaret ve gümrük işlem uygulamalarının literatür kapsamında teorik çerçevesi ele alınarak dış ticaret ve gümrük anlaşmazlıkları, anlaşmazlıklardan doğan cezalar ve cezaların çözüm yolları ayrıntılı olarak ortaya konulmuştur. Üçüncü bölümde ise, gümrük işlem ve uygulamalarından kaynaklanan sorunların, gümrük cezaları ve gümrük idaresinin uyuşmazlık çözüm yolları ilişkisini ortaya koymak amacıyla "Gümrük İşlem ve Uygulamaları ile İlgili Algı Ölçümü" anketi geliştirilmiştir. Gümrük yükümlülüklerinin söz konusu konuya ilişkin algı ölçümünde kuramsal bilgi çerçevesinde "gümrük sorunlarına bakış", "gümrük cezalarına bakış", "uyuşmazlık çözüm yollarına bakış" ölçekleri geliştirilmiştir. Bu amaç doğrultusunda geliştirilen üç ölçek arasındaki ilişki yapısal eşitlik modeli ile ortaya konularak elde edilen veri ile model arasındaki uyum değerlendirilmiştir. Firmaların dış ticaret sorumlularına ve gümrük müşavirlerine uygulanan anket iki grup arasında anlamlı farklılık yaratan/yaratmayan ve uyuşmazlık yaratan başlıca konular analizlerle tespit edilmiştir. Ayrıca araştırma sonuçları ile literatüre katkı sunulması, dış ticaret ve gümrük alanında yapılacak çalışmalara yol gösterici olması ve kanun koyuculara ve konuyla ilgili dış ticaretin diğer taraflarına da "gümrük işlem ve uygulamaları" süreci, sürecin aksayan yönleri hakkında katkı sağlaması amaçlanmaktadır.

II. ARAŞTIRMA MODELİ VE HİPOTEZLERİ

Araştırmada veri toplama sürecinde ölçülen gözlenen değişkenler ile gözlenen değişkenlere bağlanarak gizil değişkenler yapısal eşitlik modeli ile ele alınacaktır. Bir gizil değişkene bağlanan gözlenen değişken sayısının ise en az üç olması önerilir[1].Yapısal eşitlik modeli bir teorinin analizini doğrulayıcı (yani hipotez testi) bir yaklaşımla ortaya koyan birden fazla regresyon denklemini aynı anda çalışmasını sağlayan ve gözlenen değişkenlerdeki ölçüm hatalarını test eden istatistiksel bir yöntemdir. Model, "ölçüm modeli (DFA)" ve "yapısal modeli" olarak iki bölümden oluşur. Gözlenen ve gizil değişkenler arasındaki ilişki "ölçüm modeli" ile gizil değişkenler arasındaki ilişki ise "yapısal model" ile açıklanır. Model sürecin iki önemli yönünü ortaya koymaktadır. Süreçlerin bir dizi yapısal (yani, regresyon) denklemle temsil edildiği ve bu yapısal ilişkilerin diyagramlar ile kavramsallaştırarak ortaya koymaktadır. Tahmin edilen modelin daha sonra verilerle ne düzeyde tutarlı olup olmadığını belirlemek için tüm değişkenler eşzamanlı analizlere tabi tutularak test edilir. Uyum iyiliği yeterliyse, varsayılan ilişkiler doğruluğu ortaya konularak tartışılır; uyum iyiliği yetersiz ya da ise, ilişkilerin sürdürülebilirliği reddedilir[2].

Şekil 2. Araştırma Modeli



[1] Mustafa Emre Civelek, *Yapısal Eşitlik Modellemesi Metodolojisi*, 2.b., İstanbul: Beta Yayınevi, İstanbul, 2020, s.8-9.

[2] Barbara M. Byrne, *Structural Equation Modelingwith AMOS Basic Concepts, Applications, and Programming*, 2.b., New York: MultivariateApplicationsSeries, 2010, s.3; Sait Gürbüz, *AMOS ile Yapısal Eşitlik Modellemesi Temel İlkeler ve Uygulamalı Analizler*, 2.b.: Seçkin Yayıncılık, 2021 s.22; Civelek, *Yapısal Eşitlik Modellemesi Metodolojisi,* s.14.

Şekil 2'de görüldüğü üzere araştırma modeli gümrük yükümlülerinin gümrük sorunlarına bakışları ile gümrük cezalarına bakışları ilişkisi; gümrük yükümlülerinin gümrük sorunlarına bakışları ile uyuşmazlık çözüm yollarına bakışı ilişkisi üzerine kurulmuştur. Bu çerçevede araştırmanın hipotezleri aşağıdaki şekilde oluşturulmuştur.

H_1: Gümrük yükümlülerinin gümrük sorunlarına bakışları ile gümrük cezalarına bakışları arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki vardır.

H_2: Gümrük yükümlülerinin gümrük sorunlarına bakışları ile uyuşmazlık çözüm yollarına bakışları arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki vardır.

III. ARAŞTIRMANIN EVREN VE ÖRNEKLEMİ

Gümrük idaresi ile muhatap olan ve gümrük işlem ve uygulamalarını yürüten kişiler "gümrük yükümlüleri" dir. Gümrük Kanunu uyarınca ise ilgili kişiler doğrudan ve dolaylı temsilci olarak tanımlanmaktadır. Çalışmamızda gümrük yükümlüleri, "dış ticaret sorumluları" ve "gümrük müşavirleri" olarak iki farklı grup ile tanımlanarak ortaya konulmuştur. Anketin pilot çalışması 400 kişiye uygulanmıştır.

Araştırma evrenini, Türkiye'de gümrük işlem ve uygulamalarını yürütmekle sorumlu gümrük yükümlüleri oluşturmaktadır. Evrenin bilinememesi nedeniyle evreni temsil eden örneklem büyüklüğü tespiti noktasında madde/ faktör sayısı ölçüt kabul edilerek belirlenmiştir. Bu hususta, anketteki madde sayısının on katı örneklem olması gerekliliğini savunan araştırmacılar olmakla birlikte madde sayısının dört katı olması gerektiğini savunanlar görüşler de bulunmaktadır[3]. Bu bağlamda araştırmada veri toplama formunda toplam 61 madde bulunmaktadır. Soru sayısının on katı örneklem hacmi olarak hesaplandığında 610 katılımcıya ulaşılması gerekmektedir. Tüm bu veriler ışığında

[3] Robert C MacCallum, KeithF.Widaman, KristopherJ.Preacher, SeheeHong, SampleSize *in FactorAnalysis: TheRole of Model Error:* Multivariate Behavioral Research,2001, 36(4), s. 611-612; Aziz Akgül, *Tıbbi Araştırmalarda İstatistiksel Analiz Teknikleri SPSS uygulamaları,* 2.b., Ankara: Alfa Yayınevi, 2021, s.55-60; Ömay Çokluk, Güçlü Şekercioğlu, Şener Büyüköztürk, *Sosyal Bilimler İçin Çok Değişkenli istatistik SPSS ve Lısrel Uygulamaları*, Ankara: Pegem Akademi, 2021, s.206.

araştırmada 925 katılımcıya (402 gümrük müşaviri, 523 dış ticaret sorumlusu) ulaşılarak anket verileri toplanmıştır.

IV. ARAŞTIRMANIN VERİ TOPLAMA YÖNTEMİ VE ARACI

Araştırma amacına uygun şekilde oluşturulan anket tekniği ile elde edilen veriler toplanarak nicel yöntemlerle analiz edilmiştir. Anket sorularının hazırlanma sürecinde dış ticaret ve gümrük alanında uzun yıllar kamu ve özel kurumlarda görev alan kişiler, gümrük müşavirleri ve akademisyenler ile görüşülmüştür. Anket hazırlık sürecinin sonunda anket dört bölümden hazırlanarak tamamlanmıştır. Anketin birinci bölümünde katılımcıların demografik özelliklerini belirlemeye yönelik 8 adet soru sorulmuştur. İkinci bölümde, katılımcıların gümrük sorunlarına bakışlarını belirlemek için 23 soru, üçüncü bölümde, gümrük cezalarına bakışlarını belirlemek için 11 soru, dördüncü bölümde uyuşmazlık çözüm yollarına bakışlarını belirlemek için 19 soru yöneltilmiştir. Sorular 5'li likert ölçek kullanılarak hazırlanmıştır. Cevap puanı 5'e yaklaştıkça ilgili maddeye katılım düzeyinin yüksek; puanın 1'e yaklaşması ise katılım düzeyinin düşük olduğunu ifade etmektedir. Hazırlanan anket formu EK 2' de "Gümrük İşlem ve Uygulamaları ile İlgili Algı Ölçümü Anketi" başlığı ile yer almaktadır. Anketin uygulanabilir olması için Bursa Uludağ Üniversitesi Araştırma ve Yayın Etik Kurulları (Sosyal ve Beşerî Bilimler Araştırma ve Yayın Etik Kurulu) 'nın 02.07.2021 tarihli 2021-06 sayılı toplantı kararı ile izin alınmıştır. EK 3'te Karar yazısı yer almaktadır.

Araştırma kapsamında elde edilen veriler SPSS 24 programı ve LISREL 8.7 programı ile analiz edilmiştir. Araştırma kapsamında demografik özelliklerine göre dağılımlar, betimleyici analizler ve yüzde analizi kullanılmıştır. Araştırmada kullanılan ölçeklerin geçerlilik güvenirliklerinin ayrı ayrı olarak belirlenmesi için sırası ile madde analizi, madde ayırt edicilik analizi, madde ölçek toplam korelasyon analizi, güvenirlik analizi, açıklayıcı faktör analizi, doğrulayıcı faktör analiz, AVE ve CR analizleri yapılmıştır. Ölçeklere ait betimleyici analizlerin verilmesinde ise ortalama ve standart sapma değerlerine yer verilmiştir. Elde edilen verilerin dağılımının normal, hipotezlerin istatistiksel olarak %95 güven düzeyinde olduğu bulunmuştur. Ölçeklerden elde edilen puanların 2'li gruplara göre farklarının incelenmesi için bağımsız örneklem t-testi, 2'den fazla gruplar arasındaki farkların belirlenmesi için tek yönlü anova analizi yapılmıştır. Araştırma kapsamında

hipotezlerin test edilmesinde bağımsız değişken ile bağımlı değişkenler arasındaki ilişkilerin belirlenmesinde pearson korelasyon analizi, bağımsız değişkenlerin bağımlı değişken üzerindeki etkilerinin belirlenmesi için yapısal eşitlik modeli yapılmıştır.

V. BULGULAR VE ANALİZLER

Araştırma analiz süreci iki adımdan oluşmaktadır. İlk aşamada anket, gümrük müşavirleri ve dış ticaret sorumluları ayrımı olmaksızın veriler toplanmış, analizler yapılmıştır. Ancak oluşturulan modele ilişkin bulgular ve analizlerden anlamlı sonuçlara ulaşılamamıştır. Dış ticaret sorumlularının verdiği cevaplarda özellikle faktör yüklerinin düşük çıkması ve modelin en temel belirleyici uyum değeri olan ki kare/ sd = 1.674 şeklinde düşük çıkması tahmin edilen bulgulara ulaşılmamasına neden olmuştur. Dolayısıyla anket çalışmasının dış ticaret sorumlusu ve gümrük müşavirleri için ayrı ayrı uygun örneklem büyüklüğüne ulaşılması, iki grup için elde edilen verilerin ayrı şekilde analizlere tabi tutulması, iki ayrı modelin oluşturulması tez izleme komitesi tarafından uygun görülmüştür.

Bu bağlamda “Bulgular ve analiz" başlığı altında ilk olarak gümrük müşavirleri ve dış ticaret sorumlularından elde edilen veriler birlikte değerlendirilerek üç ölçek için geçerlilik ve güvenilirlik analizi ve doğrulayıcı faktör analizi yapılacaktır. Daha sonra araştırmaya katılan gümrük müşavirleri ve dış ticaret sorumlularının “demografik bilgileri”, “hipotezlere ait bulgular”, “araştırma modeline ait bulgular”, verilerin normal dağılıma uygunluğunun, betimsel istatistiklerinin ve demografik özelliklere göre farklılıklarının belirlenmesine ait analizlere ayrı ayrı yer verilecektir.

A. GEÇERLİLİK VE GÜVENİLİRLİK

Ölçme aracının yapısal geçerliliğini belirlenmesinde güvenilirlik katsayıları, geçerlilik katsayıları, hipotez sınaması, ölçme aracının homojenliği, içerik analizi, diğer yapıyla ilgili ölçütler arasındaki korelasyonlar, iç tutarlılık, faktör analizi gibi farklı yöntemler uygulanmaktadır[4]. Güvenilirlik, ölçeğin aynı koşullarda aynı değeri ölçtüğünü yani tutarlı olup olmadığını açıklarken geçerlilik ise, ölçeğin gerçekten ölçmek istenilen özellikleri

[4] Ömay Çokluk, Güçlü Şekercioğlu, Şener Büyüköztürk, Sosyal Bilimler İçin Çok Değişkenli istatistik SPSS ve Lısrel Uygulamaları, Pegem Akademi, 2021, Ankara, s.182-185.

taşıyıp taşımadığını ölçmektedir[5]. Ankette yer alan üç ölçek için geçerlilik güvenirlilik, madde analizleri, uygun olmayan maddelerin elenmesi, iç tutarlılık analizleri ayrı ayrı yapılacaktır.

1. Gümrük Sorunlarına Bakış Ölçeği

Gümrük yükümlülerinin gümrük sorunlarına bakışlarına ilişkin madde analizi sonuçları Tablo 9' da verilmiştir.

Tablo 9. Gümrük Sorunlarına Bakış Ölçeği Yeni Madde İstatistikleri

Madde No	Madde Silme Ölçek Ortalaması	Madde Silme Ölçek Varyansı	Madde-Ölçek İlişkisi	Madde Silme Güvenirlik Değeri
1	68,550	550,444	0,949	0,978
2	68,620	557,690	0,773	0,979
3	68,703	557,478	0,747	0,979
4	68,623	547,619	0,858	0,978
5	68,773	556,251	0,761	0,979
6	68,603	558,315	0,763	0,979
7	68,670	556,497	0,767	0,979
8	68,698	554,903	0,785	0,979
9	68,603	556,456	0,773	0,979
10	68,648	547,597	0,844	0,978
11	68,655	545,861	0,863	0,978
12	68,600	558,877	0,766	0,979
13	68,640	545,975	0,863	0,978
14	68,730	546,007	0,874	0,978
15	68,665	546,965	0,863	0,978
16	68,858	557,315	0,804	0,979
17	68,873	555,320	0,821	0,979
18	68,878	558,499	0,791	0,979
19	68,870	553,717	0,819	0,979
20	68,853	553,078	0,824	0,979
21	68,843	557,000	0,800	0,979
22	68,598	559,464	0,758	0,979
23	68,658	547,840	0,857	0,978
Cronbach's Alpha = 0,980				

Ölçekte yer alan maddelerin kendisi dışındaki maddelerle korelasyonunun (madde-ölçek ilişkisinin) "0,30"'un altında olmaması beklenmektedir. "0.30- 0.70" arasında olması iki değişken arasında orta düzeyde ilişki olduğunu, "0.70"' den büyük olması ise yüksek düzeyde ilişkiyi göstermektedir[6]. Tablo 9'da görüldüğü üzere ölçekte yer alan yeni madde yapısına göre bir maddenin diğer maddelerle olan ilişkisi 0,30'un altında olmaması

[5] Civelek, *Yapısal Eşitlik Modellemesi Metodolojisi,* s.31.

[6] Nilgün Köklü, Şener Büyüköztürk, Ömay Çokluk, *Sosyal Bilimler İçin İstatistik*, 25. B.: Pegem Yayıncılık, 2021, s.6.

nedeniyle ölçekten madde çıkarılmasına ihtiyaç duyulmamıştır. Ölçeğin iç tutarlılığının belirlenmesi amacıyla Cronbach's Alpha güvenirlik analizi yapılmış ve ölçeğin güvenirlik düzeyi 0,980 olduğu belirlenmiştir.

Gümrük sorunlarına bakış ölçeğinin maddeleri ile ölçek toplam korelasyonu değerleri Tablo 10' da verilmiştir.

Tablo 10. Gümrük Sorunlarına Bakış Ölçeği Maddeleri ile Ölçek Toplam Korelasyonu Değerleri

Madde No	r	p
1	0,954	0,000**
2	0,793	0,000**
3	0,770	0,000**
4	0,872	0,000**
5	0,783	0,000**
6	0,784	0,000**
7	0,788	0,000**
8	0,805	0,000**
9	0,794	0,000**
10	0,860	0,000**
11	0,877	0,000**
12	0,786	0,000**
13	0,877	0,000**
14	0,887	0,000**
15	0,877	0,000**
16	0,821	0,000**
17	0,837	0,000**
18	0,809	0,000**
19	0,836	0,000**
20	0,841	0,000**
21	0,818	0,000**
22	0,778	0,000**
23	0,871	0,000**
**p<0.01		

Tablo 10'da görüldüğü üzere, ölçek maddeleri ile ölçek toplam puan ilişkileri (r) 0,770-0,954 arasında değişmektedir. Bu değerler ilişkilerin istatistiki açıdan anlamlı olduğunu, pozitif ve yüksek olması ise iç tutarlılığın yüksek olduğunu göstermektedir[7].

Birbiri ile ilişkili değişkenlerin bir araya getirilerek ortak boyutların saptanmasında faktör analizine başvurulur. FA, gözlenen değişkenler arasındaki korelasyon modelini özetleme ve çok sayıda değişkeni az sayıda faktör altına toplamaktadır. Faktör analizinin "açıklayıcı (AFA)" ve "doğrulayıcı (DFA)" olmak üzere iki türü bulunmaktadır. AFA, bilinmeyen gizil

[7] Şener Büyüköztürk, *Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı*, 28.b, Ankara: Pegem Kitapevi, Ankara, 2020, s.183.

değişkenler ile gözlenen değişkenler arasındaki bağlantıyı ortaya koymaktadır. AFA sürecinde, korelasyon matrisi, öz değer, yamaç-birikinti grafiği, faktör yük değerleri, faktörleşme, döndürme ve faktör isimlendirmesi yapılır[8]. Tablo 11'de AFA'nın ön koşulları olan KMO, Barlett Küresellik testi ne yer verilmiştir.

Tablo 11. Gümrük Sorunlarına Bakış Ölçeği Faktör Analizi Sonuçları

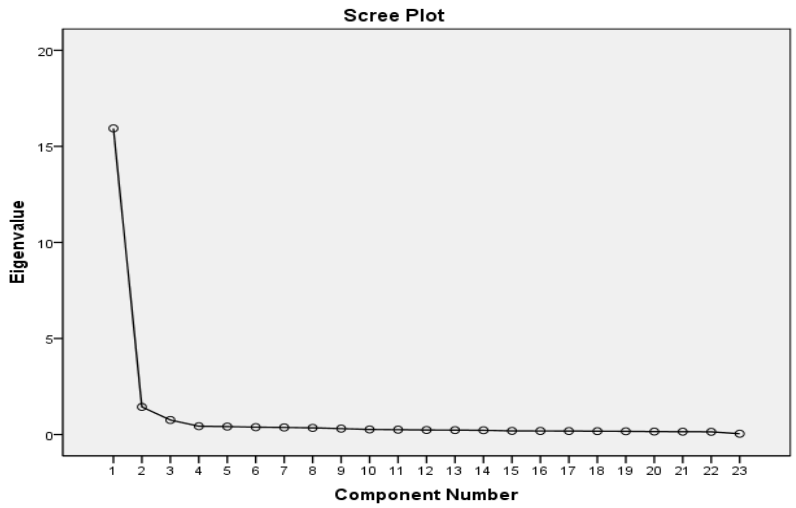
Maddeler	Faktörler			Faktör İsimleri
	1	2	3	
5.Gümrük cezaları kanunun öngördüğü şekilde uygulandığını düşünüyorum.	0,852			**Gümrük Uyuşmazlıkları Usul ve Yöntemleri**
20.Gümrük idaresinden bağlayıcı tarife veya menşe bilgisi alınması firmaların lehinedir.	0,788			
18.İtiraz müessesesi gümrük uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde önemli mekanizmadır.	0,787			
21. Gümrük vergileri ile ilgili pişmanlık müessesesinin bulunması gümrük uyuşmazlıklarını azaltmaktadır.	0,757			
19.Uzlaşma müessesesi gümrük uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde önemli mekanizmadır.	0,754			
17.Gümrük idaresi, mükellef tarafından yapılan izahatları dikkate almaktadır.	0,723			
3.Gümrük uyuşmazlıkları, yükümlünün/müşavirin işlemleri uygularken gerekli özeni göstermemesinden doğmaktadır.		0,890		**Gümrük Uyuşmazlıkları Sebepleri**
23.Gümrük tarifesinde yer alan oranların yüksekliği gümrük uyuşmazlıklarının doğmasına neden olmaktadır.		0,729		
10. Gümrük müşaviri ile doğru ve tam bilgi akışının olmaması cezai müeyyide ile karşı karşıya kalmasına neden olmaktadır.		0,719		
11.Gümrük uyuşmazlıkları, firmanın/gümrük müşavirinin yetkin olmamasından kaynaklanmaktadır.		0,716		
13.Gümrük uyuşmazlıkları, idare tarafından gümrük işlemlerinin etkin şekilde denetlenmemesinden doğmaktadır.		0,711		
14. Gümrük uyuşmazlıkları, idarenin ilgili konuya ilişkin mevzuata yeterince nüfuz edememesinden kaynaklanmaktadır.		0,705		
15. Gümrük uyuşmazlıkları, firmanın ilgili konuya ilişkin mevzuata yeterince nüfuz edememesinden kaynaklanmaktadır.		0,703		
4.Gümrük uyuşmazlıkları, yükümlünün/müşavirin işlemleri uygularken bilinçli şekilde ihlalinden doğmaktadır.		0,701		
7.Gümrük müşavirleri ile yapılan sözleşmelerde tarafların tüm yükümlülüklerine ayrıntılı olarak yer verilir.			0,705	**Gümrük ve Dış Ticaret Süreçlerine Bakış Açıları**
1.Firma/gümrük müşavirliği bünyemizde konusunda uzman kişiler istihdam ettirilmesi karşılaşılan sorunların çözümü konusunda kolaylık sağlar.			0,690	
12. Gümrük işlemleri gümrük denetim birimlerince etkin bir şekilde denetlediğini düşünüyorum.			0,663	
8. Gümrük işlemlerinde gümrük müşavir hizmetinin gerekliliğine inanıyorum.			0,660	
22.Gümrük tarifesinde yer alan oranların yüksek olduğunu düşünüyorum.			0,650	

[8] Çokluk, Şekercioğlu, Büyüköztürk, a.g.e., s.185-190; Civelek, *Yapısal Eşitlik Modellemesi Metodolojisi,* .a.g.e., s.26; Barbara G.Tabachnick, LindaS.Fidell, *Using MultivariateStatistics*, 5.b., ABD: PearsonEducation, 2007, s.26.

9.Gümrük işlemlerinin sağlıklı yürütülmesinde firmanın kurumsallığı önem arz etmektedir.			0,637	
2. Gümrük mevzuatı karmaşıktır.			0,615	
6.Şirketler dış ticaret işlemlerini gümrük müşavirleri aracılığıyla yürütmeyi tercih ederler.			0,604	
Eigen Value (Öz Değer)	6,248	6,196	5,688	
Açıklanan Varyans	27,163	26,937	24,730	**78,831**
Güvenirlik	0,961	0,970	0,942	0,980
KMO: 0.980; X2(253):10757,544; p=0.000				

AFA'nın ön koşulu olan örneklem büyüklüğünün faktörleşmeye uygunluğunun test edilmesi için *KMO testi* uygulanması gerekmektedir. KMO değeri Tablo 9' da görüldüğü üzere 0.980 ve mükemmel derecede olduğu ifade edilebilir. Faktör analizine uygunluğun belirlenmesinde bir diğer test ise *Barlett Testi*dir. Barlett küresellik testi istatistiksel olarak %99 güven düzeyinde anlamlı bulunduğundan ($p<0.01$), araştırma sonucu elde edilen örneklem sayısının faktör analizine uygunluğunun tespiti için yeterlidir[9]. Bununla birlikte ölçeğin faktör yapısının belirlenmesinde varimax dik döndürme tekniği kullanılmıştır. Ölçeğin öz değerleri 1 in üzerinde ve üç faktörlü yapıda olduğu belirlenmiştir. Birinci faktör tek başına ölçeğin %27,163 ünü, ikinci faktör tek başına ölçeğin %26, 937 sini, üçüncü faktör ise tek başına ölçeğin %24, 730 unu açıklamaktadır. Bu 3 faktör ise ölçeğin %78, 831'ini açıklamaktadır.

Şekil 3. Gümrük Sorunlarına Bakış Ölçeği Yamaç Grafiği



[9] Adnan Kan, Ahmet Akbaş, "Lise Öğrencilerinin Kimya Dersine Yönelik Tutum Ölçeği Geliştirme Çalışması", *Mersin Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, C.1, S.2, Aralık 2005, s.230.

Faktör yapısının doğruluğuna karar verebilmek için Şekil 3'deki çizgi yamaç grafiğinden yararlanılmıştır. Tablo 11'deki eigen value değerleri ile Şekil 3'teki değerler farklılık göstermektedir. Varimax döndürme tekniği, hangi maddenin hangi faktöre gireceğini daha doğru şekilde atamaktadır. Dolayısıyla Tablo 11'deki değerlerden yola çıkıldığında ölçeğin üç faktörlü olduğuna karar verilmiştir.

Tablo 11' de görüldüğü üzere, faktör yük değerlerinin ise, 0,604-0,890 arasında değiştiği belirlenmiştir. Faktör 1, Faktör 2, Faktör 3 altında faktörlere sırasıyla, **"Gümrük Uyuşmazlıkları Usul ve Yöntemleri"**, **"Gümrük Uyuşmazlıkları Sebepleri"**, **"Gümrük ve Dış ticaret Süreçlerine Bakış Açıları"** adları verilmiştir. Her faktörün kendi içindeki iç tutarlık düzeylerine değerlendirildiğinde ise faktörlerin güvenirlik düzeyleri sırası ile 0,961, 0,970 ve 0,942 olarak bulunmuştur.

2. Gümrük Cezalarına Bakış Ölçeği

Gümrük yükümlülerinin gümrük cezalarına bakışı ölçeğinin geçerlilik güvenirliğine ait sonuçlar aşağıda Tablo 12'de verilmiştir.

Tablo 12. Gümrük Cezalarına Bakış Ölçeği Yeni Madde İstatistikleri

Madde No	Madde Silme Ölçek Ortalaması	Madde Silme Ölçek Varyansı	Madde-Ölçek İlişkisi	Madde Silme Güvenirlik Değeri
1	30,783	109,293	0,939	0,950
2	30,835	113,552	0,778	0,955
3	30,875	113,483	0,792	0,955
4	30,833	112,285	0,818	0,954
5	30,828	113,918	0,797	0,955
6	31,005	116,346	0,751	0,956
7	30,898	115,942	0,807	0,954
8	30,918	112,838	0,827	0,954
9	30,943	116,696	0,733	0,957
10	30,880	115,108	0,797	0,955
11	30,905	114,161	0,807	0,954
Cronbach's Alpha = 0,958				

Tablo 12'de görüldüğü üzere ölçeğin güvenirlik düzeyi 0,958 ile yüksek düzeyde olduğu belirlenmiştir. Gümrük cezalarına bakış ölçeğinin maddeleri ile ölçek toplam korelasyonu değerleri Tablo 13'de yer almaktadır.

Tablo 13. Gümrük Cezalarına Bakış Ölçeği Maddeleri ile Ölçek Toplam Korelasyonu Değerleri

Madde No	r	p
1	0,952	0,000**
2	0,821	0,000**
3	0,832	0,000**
4	0,854	0,000**
5	0,835	0,000**
6	0,794	0,000**
7	0,840	0,000**
8	0,861	0,000**
9	0,779	0,000**
10	0,834	0,000**
11	0,842	0,000**
**p<0.01		

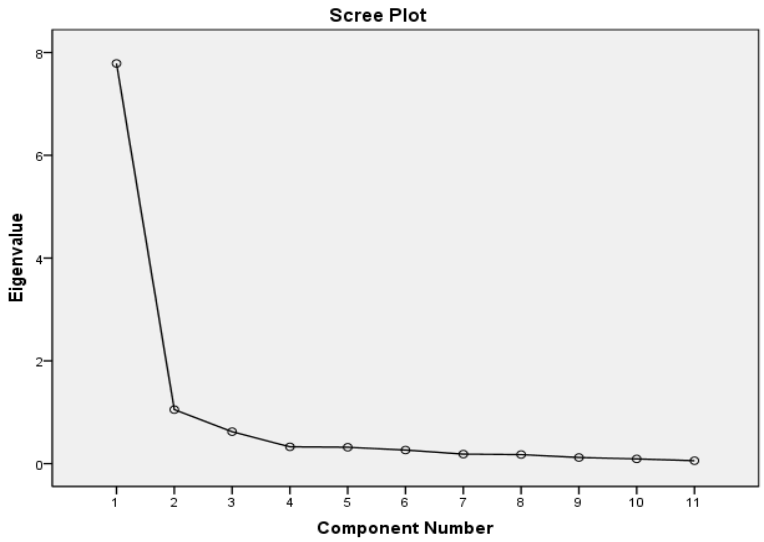
Tablo 13' de görüldüğü üzere, ölçek maddeleri ile ölçek toplam puan ilişkileri 0,779-0,952 arasında değişmektedir. Bu değerler ilişkilerin istatistiki açıdan anlamlılığını ifade etmektedir Maddelerin tutarlılıklarında da problem bulunmamaktadır.

Tablo 14. Gümrük Cezalarına Bakış Ölçeği Faktör Analizi Sonuçları

Madde	Faktörler			Faktör Adı
	1	2	3	
2.Gümrük cezalarına sebep olan eylemler göz önüne alındığında gümrük cezaları makul düzeydedir.	0,788			**Gümrük Cezalarının Etkinliği**
3.Gümrük cezaları muhataplarına eşit olarak uygulanmaktadır.	0,756			
1. Gümrük cezaları caydırıcıdır.	0,748			
5.Gümrük cezalarına sebebiyet veren eylemler mevzuatta açık ve anlaşılır şekilde düzenlenmiştir.	0,713			
4.Aynı olaylarda farklı gümrük idareleri farklı cezalar uygulayabilmektedir.	0,683			
9.Gümrük cezalarının yüksek olmasından dolayı gümrük işlemlerini daha özenli yürütüyorum.		0,911		**Gümrük Cezalarına Karşı Firmaların Reaksiyonu**
11.Gümrük uyuşmazlıklarında hapis cezası uygulanmasının daha caydırıcı olacağını düşünüyorum.		0,817		
10. İdari çözüm yolları ile gümrük cezalarının büyük çoğunluğundan kurtuluyorum.		0,814		
6.Vergi aflarının gerekliliğine inanıyorum.			0,899	**Gümrük Cezalarının Etkililiği**
8. Kesinleşen cezaların ödenmesini vergi affı çıkacağı beklentisi ile ertelemekteyim.			0,802	
7.Vergi aflarının daha sık çıkarılması gerektiğini düşünüyorum.			0,795	
Eigen Value (Öz Değer)	3,522	3,003	2,936	
Açıklanan Varyans	32,016	27,299	26,688	**86,003**
Güvenirlik	0,937	0,945	0,944	0,980
KMO: 0.919; X^2(55):5036,468; p=0.000				

Tablo 14’ de görüldüğü üzere KMO değeri ve Barlett küresellik testi %99 güven düzeyinde anlamlı çıkmıştır. Örneklem sayısının faktör analizine uygun, veriler ise çok değişkenli normal dağılım göstermektedir. Ölçeğin faktör yapısının belirlenmesi için temel bileşenler analizlerinden varimax dik döndürme tekniği kullanılmıştır. Ölçeğin öz değerleri 1 in üzerinde ve üç faktörlü yapıda olduğu belirlenmiştir. Birinci faktör tek başına ölçeğin %32,016’sını, ikinci faktör tek başına ölçeğin %27,299’unu, üçüncü faktör tek başına ölçeğin %26,688’ini açıklamaktadır. Bu 3 faktör tamamı ise ölçeğin %86,003’ünü açıklamaktadır. Faktör yapısının doğruluğuna karar verebilmek için Şekil 4’te ki çizgi yamaç grafiğinden yararlanılmıştır.

Şekil 4. Gümrük Cezalarına Bakış Ölçeği Yamaç Grafiği



Yukarıdaki grafikte kırılma dördüncü boyuttan sonra gerçekleşmiştir. Bu nedenle de dördüncü boyuttan sonra eğimin durağanlaştığı ifade edilebilir. Dolayısıyla gümrük cezalarına bakış ölçeği üç boyuttan oluşmaktadır. Tablo 14’te görüldüğü üzere faktör yük değerlerinin 0,604-0,890 arasında değiştiği belirlenmiştir. Faktör 1, faktör 2 ve faktör 3 altında toplanan maddeler incelendiğinde faktörlere sırasıyla, **“Gümrük cezalarının etkinliği”**, **“Gümrük cezalarına karşı firmaların reaksiyonu”**, **“Gümrük cezalarının etkililiği”** adları verilmiştir. Her faktörün kendi içindeki iç tutarlık düzeylerine bakıldığında, her faktörün güvenirlik düzeyi sırası ile 0,937, 0,945 ve 0,944 olarak kabul edilebilir VE yüksek güvenirlik seviyesinde olduğu belirlenmiştir.

3. Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Ölçeği

Gümrük yükümlülerinin uyuşmazlık çözüm yollarına bakış ölçeğinin geçerlilik güvenirliğine ait sonuçlar aşağıda Tablo 15'te verilmiştir.

Tablo 15. Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Ölçeği Yeni Madde İstatistikleri

Madde No	Madde Silme Ölçek Ortalaması	Madde Silme Ölçek Varyansı	Madde-Ölçek İlişkisi	Madde Silme Güvenirlik Değeri
1	54,745	275,424	0,894	0,960
2	54,765	279,990	0,772	0,962
3	54,755	281,439	0,723	0,963
4	54,763	281,991	0,712	0,963
5	54,783	280,827	0,743	0,962
6	54,873	279,515	0,843	0,961
7	54,885	279,801	0,858	0,961
8	54,905	280,086	0,863	0,961
9	54,908	279,638	0,856	0,961
10	54,883	280,630	0,848	0,961
11	54,913	279,353	0,862	0,961
12	54,900	280,662	0,845	0,961
13	54,770	287,671	0,610	0,964
14	54,845	285,154	0,697	0,963
15	54,913	285,213	0,685	0,963
16	54,878	279,817	0,864	0,961
17	54,900	279,609	0,858	0,961
18	54,853	309,314	0,061	0,972
19	54,923	279,781	0,863	0,961
Cronbach's Alpha = 0,964				

Tablo 15 incelendiğinde, ölçekteki 18 numaralı maddenin diğer maddelerle olan ilişkisinin 0,30'un altında olduğu görülmektedir. Bu nedenle madde ölçekten çıkarılarak yeni madde analizlerine Tablo 16'da yer verilmiştir.

Tablo 16. Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Ölçeği Yeni Madde İstatistikleri

Madde No	Madde Silme Ölçek Ortalaması	Madde Silme Ölçek Varyansı	Madde-Ölçek İlişkisi	Madde Silme Güvenirlik Değeri
1	51,700	270,967	0,895	0,969
2	51,720	275,520	0,772	0,971
3	51,710	277,038	0,721	0,971
4	51,718	277,426	0,714	0,972
5	51,738	276,239	0,746	0,971
6	51,828	274,855	0,848	0,970
7	51,840	275,097	0,865	0,970
8	51,860	275,564	0,864	0,970
9	51,863	275,106	0,858	0,970
10	51,838	275,936	0,855	0,970
11	51,868	274,702	0,868	0,970
12	51,855	276,024	0,849	0,970
13	51,725	283,378	0,604	0,973
14	51,800	280,657	0,696	0,972

15	51,868	280,672	0,686	0,972
16	51,833	275,032	0,873	0,970
17	51,855	274,986	0,862	0,970
19	51,878	275,190	0,867	0,970
Cronbach's Alpha = 0,972				

Ölçeğin iç tutarlılığını belirlemek için Cronbach's Alpha güvenirlik analizi yapılmış ve ölçeğin güvenirlik düzeyinin madde çıkarımı yapıldıktan sonra 0,964'den 0,972'ye yükseldiği belirlenmiştir. Uyuşmazlık çözüm yollarına bakış ölçeği maddeleri ile ölçek toplam korelasyonu değerleri ise Tablo 17'de verilmiştir.

Tablo 17. Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Ölçeğinin Maddeleri ile Ölçek Toplam Korelasyonu Değerleri

Madde No	r	p
1	0,909	0,000**
2	0,800	0,000**
3	0,755	0,000**
4	0,748	0,000**
5	0,777	0,000**
6	0,867	0,000**
7	0,881	0,000**
8	0,880	0,000**
9	0,875	0,000**
10	0,872	0,000**
11	0,884	0,000**
12	0,867	0,000**
13	0,647	0,000**
14	0,730	0,000**
15	0,721	0,000**
16	0,888	0,000**
17	0,879	0,000**
19	0,882	0,000**
**p<0.01		

Madde-toplam ilişki değeri tüm maddeler için 0,30'un üzerinde olduğu için, maddelerin ölçme gücünün yeterli seviyededir. Tablo 17' de görüldüğü üzere, ölçek maddeleri ile ölçek toplam puan ilişkileri 0, 647- 0,909 arasında değişmektedir. Bu değerler ilişkilerin istatistiki açıdan anlamlı olduğunu ve maddelerin tutarlı olduğunu açıklamaktadır

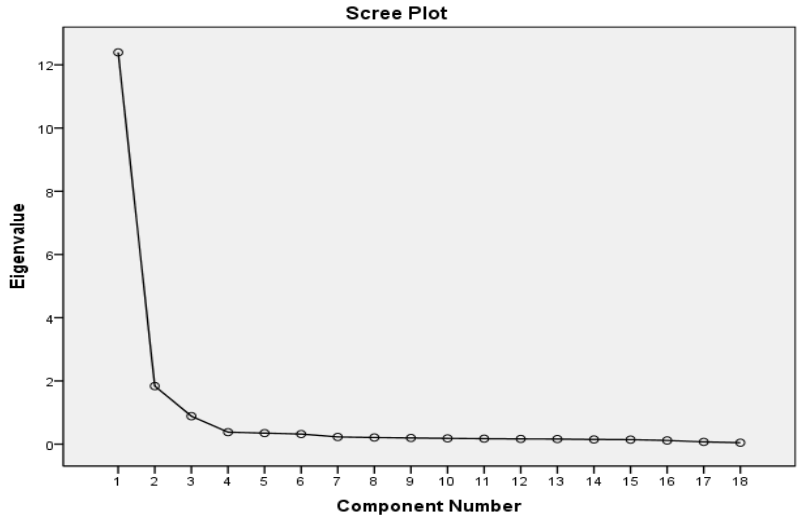
Tablo 18. Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Ölçeği Faktör Analizi Sonuçları

Madde	Faktörler			Faktör Adı
	1	2	3	
6.İtiraz süresi, gerekli hazırlıkların yapılması için yeterlidir.	0,944			**Gümrük İdaresinin Performansı**
9.İtirazlar yasal düzenlemelere uygun şekilde sonuçlandırılmaktadır.	0,840			
7.İtiraz konusu gerekçeleri idare tarafından dikkate alınmaktadır.	0,832			
19.Gümrük idareleri yükümlü odaklı hizmet anlayışı çerçevesinde faaliyet göstermektedir	0,825			
8. İtirazlar makul süre içinde sonuçlandırılmaktadır.	0,825			
10.İtiraz müessesesinin sonuçları yükümlünün beklentisini karşılamaktadır.	0,825			
17.Gümrük uyuşmazlıklarının çözümünde mevcut idari çözüm müesseselerinin yeterli olduğunu düşünüyorum.	0,825			
16.Gümrük uyuşmazlıklarının çözümünde gümrük idaresinin verdiği karara güvenirim.	0,825			
11.Uzlaşma müessesesinin sonuçları yükümlünün beklentisini karşılamaktadır.	0,823			
12.İdare, itiraz sürecinde takdir yetkisini mükellef lehine kullanır.	0,821			
2.Gümrük işlem ve süreçlerinin elektronik ortama aktarılması hizmet sunum sürelerini kısaltır.		0,655		**Gümrük İdaresinin Alt yapısı**
5.Gümrük işlem ve süreçlerinin elektronik ortama aktarılması firma maliyetlerini azaltır.		0,716		
1.Gümrükleme sürecinin işleyişi, talep edilen belgelerin çokluğundan dolayı zorlaşmaktadır.		0,745		
3.Gümrük idaresinin elektronik sistemleri arasında entegrasyon yeterlidir.		0,752		
4. Gümrük işlem ve süreçlerinin tümünün elektronik ortama aktarılması uyuşmazlıkların sayısını azaltır.		0,788		
13.İdari kararlara karşı yargı yolu önemli bir güvence sağlar.			0,906	**Gümrük İdaresinin Uyuşmazlık Çözümünde Yasal Enstrümanları**
15.İdari çözüm yolları, gümrük uyuşmazlıklarının çözümünde daha hızlı ve pratiktir.			0,827	
14.Gümrük uyuşmazlıklarında yargı yolu, idari yollara nazaran daha hızlı ve etkin bir çözüm yoludur.			0,816	
Eigen Value	7,980	4,003	3,130	
Açıklanan Varyans	44,335	22,241	17,390	**83,965**
Güvenirlik	0,981	0,927	0,928	0,972
KMO: 0.967; X^2(55):9269,006; p=0.000				

Tablo 18'da görüldüğü üzere KMO değeri ve Barlett küresellik testi %99 güven düzeyinde anlamlı çıkmıştır. Örneklem sayısının faktör analizine uygun, veriler ise çok değişkenli normal dağılım göstermektedir. Ölçeğin faktör yapısının belirlenmesi için temel bileşenler analizlerinden varimax dik döndürme tekniği kullanılmıştır Ölçeğin öz değerleri 1 in üzerinde ve üç faktörlü yapıda olduğu belirlenmiştir. Birinci faktör tek başına ölçeğin %44, 335'ini, ikinci faktör tek başına ölçeğin %22, 241' ini, üçüncü faktör ise tek başına ölçeğin

%17, 390 ını açıklamaktadır. Bu 3 faktör tamamı ise ölçeğin %83, 965'iniaçıklamaktadır. Faktör yapısının doğruluğuna karar verebilmek için Şekil 5'deki çizgi yamaç grafiği ne yer verilmiştir.

Şekil 5. Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Ölçeğinin Yamaç Grafiği



Yukarıdaki grafikte kırılma dördüncü boyuttan sonra gerçekleşmesi nedeniyle dördüncü boyuttan sonra eğim diğer faktörler için durağanlaşmıştır. Dolayısıyla uyuşmazlık çözüm yollarına bakış ölçeğinin üç boyuttan oluştuğu ifade edilebilir.

Tablo 18'de görüldüğü üzere faktör yük değerlerinin 0,655-0,944 arasında değiştiği belirlenmiştir. Faktör 1, faktör 2 ve faktör 3 altında toplanan maddeler incelendiğinde faktörlere sırasıyla, **"Gümrük idaresinin performansı"**, **"Gümrük idaresinin alt yapısı"**, **"Gümrük idaresinin uyuşmazlık çözümünde yasal enstrümanları"** adları verilmiştir. Her faktörün kendi içindeki iç tutarlık düzeylerine bakıldığında, her faktörün güvenirlik düzeyinin sırası ile 0,981, 0,927 ve 0,928 olarak kabul edilebilir seviyede olduğu gözlemlenmiştir.

B. DOĞRULAYICI FAKTÖR ANALİZİ

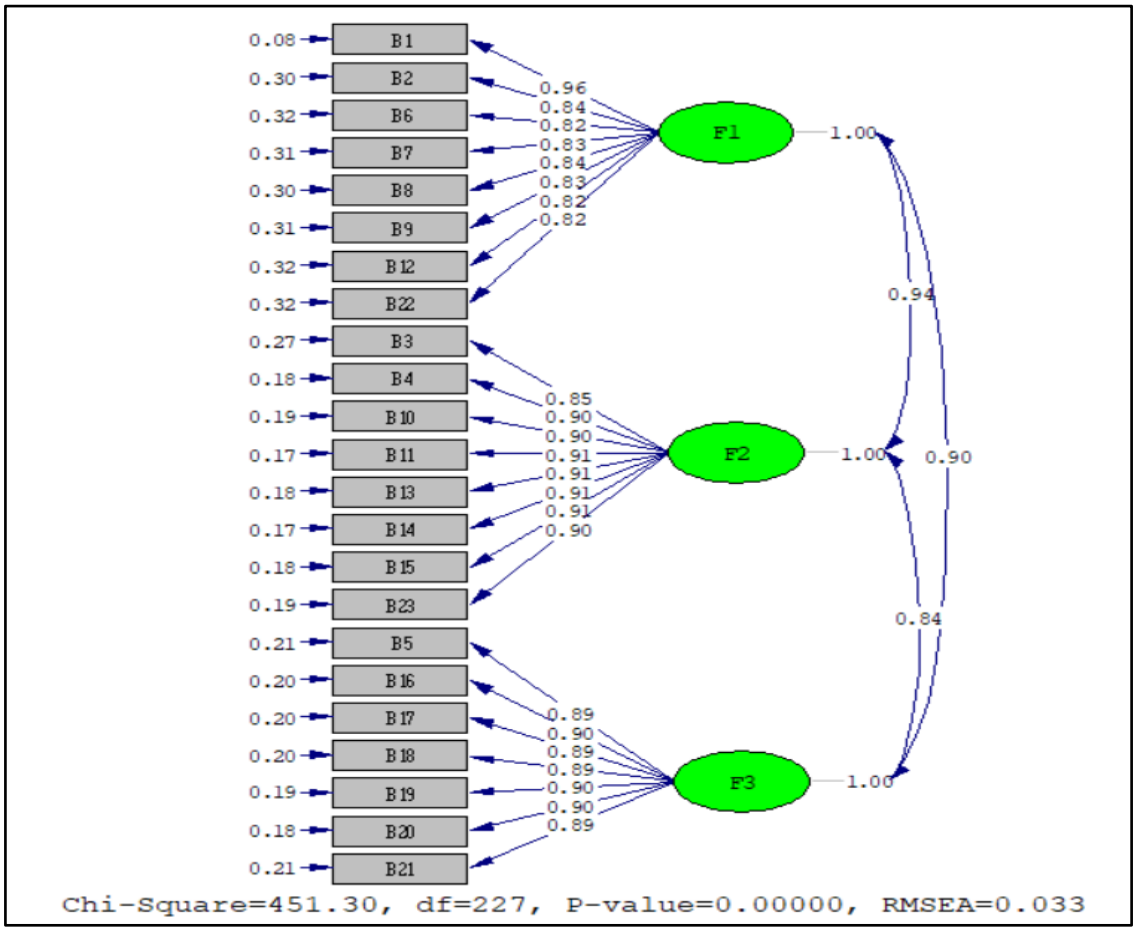
Araştırma modelinde ortaya konulan değişkenler arasında ilişkinin var olup olmadığı test edilmesi amacıyla doğrulayıcı faktör analizi gerçekleştirilmiştir. DFA modeli ile anketi cevaplayan kişilerin boyutları doğru algılayıp algılayamadıkları ortaya konulacaktır. Bu bağlamda SPSS aracılığıyla temel bileşen analizi yani açıklayıcı faktör analizi ve arındırma işlemleri yapıldıktan sonra kalan sorular ait oldukları yapılar ile bağlanarak modelin

oluşturulması sağlanacaktır[10]. Açıklanan faktör yapısını LISREL 8.7 paket programı aracılığıyla doğrulayıcı faktör analizi yapılmıştır.

1. Gümrük Sorunlarına Bakış Ölçeğine Ait DFA Sonuçları

Gümrük yükümlülerinin gümrük sorunlarına bakış ölçeğinde 23 soru maddesi yer almaktadır. Ölçek "Gümrük ve Dış ticaret Süreçlerine Bakış Açıları", "Gümrük Uyuşmazlıkları Sebepleri" "Gümrük Uyuşmazlıkları Usul ve Yöntemleri" olmak üzere üç faktörden oluşmaktadır. Açıklanan faktör yapısını doğrulamak amacıyla LISREL 8.7 paket programı aracılığıyla doğrulayıcı faktör analizi yapılmıştır.

Şekil 6. Gümrük Sorunlarına Bakış Ölçeğinin DFA Sonucu Path Diyagramı

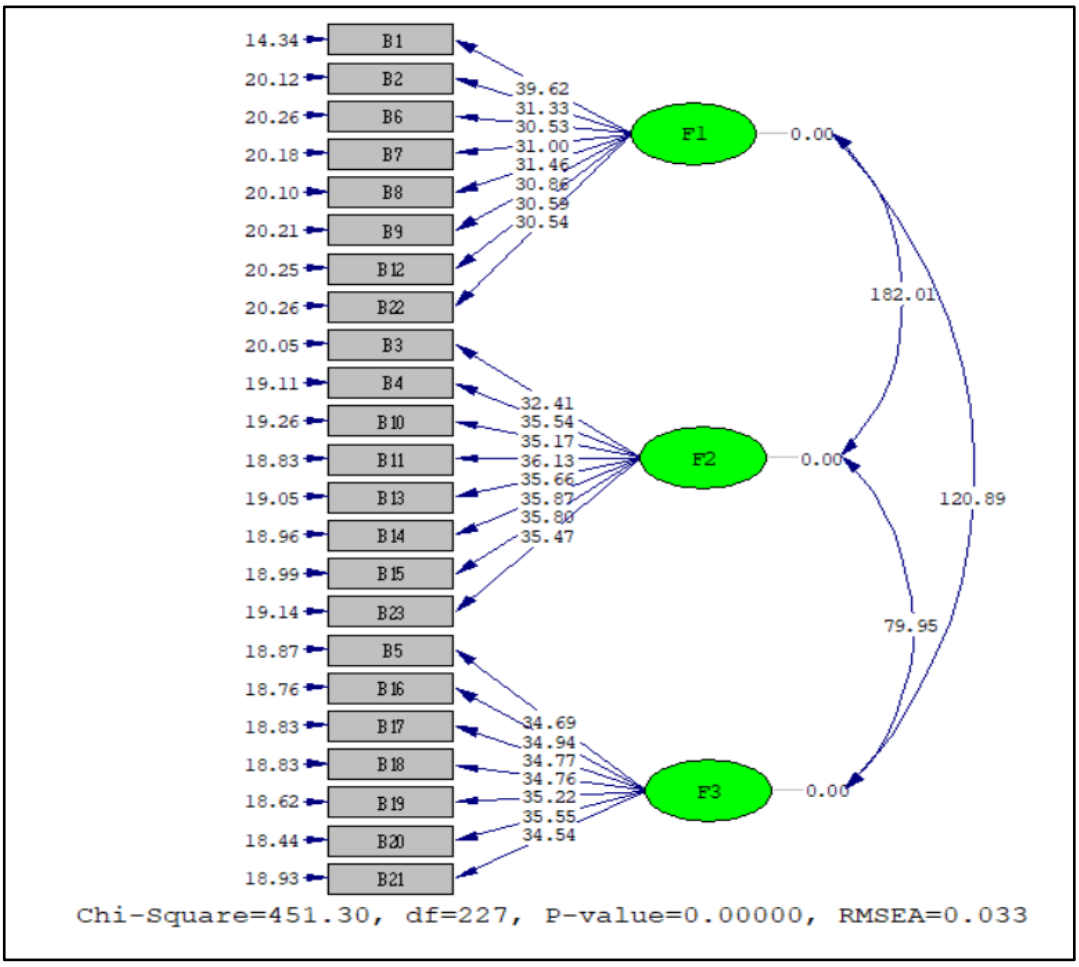


F1: Gümrük ve Dış Ticaret Süreçlerine Bakış Açıları, **F2:** Gümrük Uyuşmazlıkları Sebepleri, **F3**: Gümrük Uyuşmazlıkları Usul ve Yöntemleri

[10] Civelek, *Yapısal Eşitlik Modellemesi Metodolojisi*, s.33-35.

Standardize edilmiş beta kat sayıları Şekil 6'da gösterilmiştir. İlk aşamada uyum kriterlerinin istenilen seviyede çıkması nedeniyle maddeler arasında modifikasyon yapılmasına gerek duyulmamıştır. Maddelerinin faktör yükleri 0,82-0,96 arasında olduğu belirlenmiştir. Bu değerlerin kabul edilebilir değerler olduğu ifade edilebilir. Maddeler ile örtük değişkenler arasındaki ilişkilerin istatistiksel anlamlılık düzeyinin ifadesi olan t değerleri ise p< 0,01 düzeyinde anlamlı bulunmuş ve bütün değerlerin 2,58'den büyük olduğu görülmüştür. Doğrulayıcı faktör analizine ait t değerleri Şekil 7'de verilmiştir.

Şekil 7. Gümrük Sorunlarına Bakış Ölçeği T Değerleri



F1: Gümrük ve Dış Ticaret Süreçlerine Bakış Açıları, **F2:** Gümrük Uyuşmazlıkları Sebepleri, **F3:** Gümrük Uyuşmazlıkları Usul ve Yöntemleri

Modelin kabul edilir olup olmadığına "uyum kriterleri" ne bakılarak karar verilir. Bununla birlikte faktör yükleri yüksek, hata varyansları düşük, uyum iyiliği değerlerinin kabul

edilebilir, düzeltme indekslerinin az olması modelin ideal olduğunu ortaya koymaktadır[11]. Schermelleh-Engel ve Moosbrugger göre kabul edilebilir ve mükemmel uyum kriterleri aşağıdaki Tablo19'da verilmiştir.

Tablo 19. Araştırma Kapsamında İncelenen Uyum Kriterleri Sınırlılıkları

Uyum Kriterleri	Mükemmel Uyum	Kabul Edilebilir Uyum
$\chi 2$/sd	≤3	≤5
RMSEA	0 <RMSEA<0.05	0.05 ≤ RMSEA ≤ 0.10
RMR	0 ≤ SRMR<0.05	0.05 ≤ SRMR ≤ 0.10
SRMR	0 ≤ SRMR<0.05	0.05 ≤ SRMR ≤ 0.10
NFI	0.95 ≤ NFI ≤ 1	0.90 ≤NFI ≤ 0.95
NNFI	0.95 ≤ NNFI ≤ 1	0.90 ≤NNFI ≤ 0.95
CFI	0.95 ≤ CFI ≤ 1	0.90 ≤CFI ≤ 0.95
GFI	0.95 ≤ GFI ≤ 1	0.90 ≤GFI ≤ 0.95
AGFI	0.90 ≤ AGFI ≤ 1	0.85 ≤ AGFI ≤ 0.90

Kaynak Karin Schermelleh-Engel, HelfriedMoosbrugger, "EvaluatingThe Fit Of StructuralEquationModels: Tests of SignianceandDescriptiveGoodness of Fit Measures", *Methods of PsychologicalResearch Online*, 2003, C.8, S.2, s.52.

DFA sonucunda elde edilen Gümrük Sorunlarına Bakış ölçeği uyum değeri ve sonuçları Tablo 20'de verilmiştir.

Tablo 20. Gümrük Sorunlarına Bakış Ölçeği Uyum Kriterleri Bulguları

Uyum Kriterleri	Mükemmel Uyum	Kabul Edilebilir Uyum	Ölçek Değeri	Sonuç
$\chi 2$/sd	≤3	≤5	1.98	Mükemmel Uyum
RMSEA	0 <RMSEA<0.05	0.05 ≤ RMSEA ≤ 0.10	0.03	Mükemmel Uyum
RMR	0 ≤ SRMR<0.05	0.05 ≤ SRMR ≤ 0.10	0.02	Mükemmel Uyum
SRMR	0 ≤ SRMR<0.05	0.05 ≤ SRMR ≤ 0.10	0.03	Mükemmel Uyum
NFI	0.95 ≤ NFI ≤ 1	0.90 ≤NFI ≤ 0.95	0.99	Mükemmel Uyum
NNFI	0.95 ≤ NNFI ≤ 1	0.90 ≤NNFI ≤ 0.95	0.99	Mükemmel Uyum
CFI	0.95 ≤ CFI ≤ 1	0.90 ≤CFI ≤ 0.95	0.99	Mükemmel Uyun
GFI	0.95 ≤ GFI ≤ 1	0.90 ≤GFI ≤ 0.95	0.96	Mükemmel Uyum
AGFI	0.90 ≤ AGFI ≤ 1	0.85 ≤ AGFI ≤ 0.90	0.95	Mükemmel Uyum

Ölçeğin kabul görmesinin şartı uyum kriterlerinin en az kabul edilir sınırlarda olmasına bağlıdır. DFA sonucu elde edilen uyum kriterleri incelendiğinde en önemli uyum değeri olan ve ileri sürülen model ile gerçekte ortaya çıkan modelin uyumlu olup olmadığını gösteren "X^2/sd" nin 1,988 ile "mükemmel uyum" düzeyinde tespit edilmiştir[12]."RMSEA" değerinin, 0,033 ile mükemmel uyum düzeyinde olduğu görülmektedir. Dolayısıyla bu sonuçlar

[11] Gürbüz, *AMOS ile Yapısal Eşitlik Modellemesi Temel İlkeler ve Uygulamalı Analizler*, s.45-46.
[12] Civelek, *Yapısal Eşitlik Modellemesi Metodolojisi*, s.16-17.

açıklanan faktör yapısının doğrulandığını göstermektedir. DFA sonucunda doğrulanmış ölçekte yer alan faktörlerin ve faktöre ait maddelerin belli bir düzeyde birleşim ve ayırışım geçerliliğine sahip olması gerekmektedir.

Tablo 21. Gümrük Sorunlarına Bakış Ölçeği Güvenilirlik, AVE ve CR Değerleri

Faktörler	AVE	CR
Gümrük ve Dış Ticaret Süreçlerine Bakış Açıları (F1)	0,72	0,95
Gümrük Uyuşmazlıkları Sebepleri (F2)	0,81	0,97
Gümrük Uyuşmazlıkları Usul ve Yöntemleri (F3)	0,80	0,96

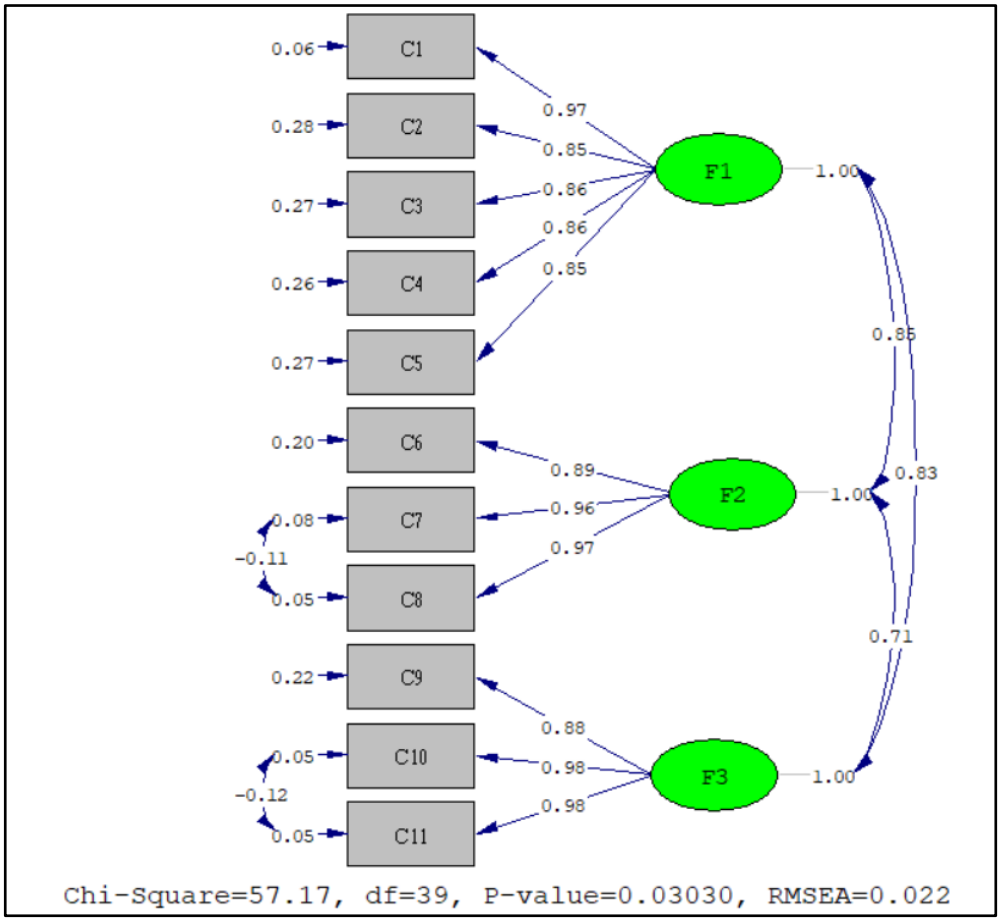
Ölçüm modelinin güvenilirliği, ortalama açıklanan varyans (AVE) ve birleşik güvenilirlik (CR) değerlerine bakılarak da sınanmıştır. Yakınsak geçerliğin sağlanabilmesi için AVE değerlerinin sınır değer olan 0.50'nin üzerinde ve CR değeri eşik değer olan 0.70 değerinin üzerinde olması şartı aranmaktadır[13]. Tablo 21'de görüldüğü üzere AVE ve CR değerleri ile ölçüm modelinin güvenilirliği ve yakınsama geçerliliğinin sağlandığı ifade edilebilir.

2. Gümrük Cezalarına Bakış Ölçeği DFA Sonuçları

Gümrük yükümlülerinin gümrük cezalarına bakış ölçeğinde 11 soru maddesi yer almaktadır. Ölçek "Gümrük cezalarının etkinliği", "Gümrük cezalarının etkililiği", "Gümrük cezalarına karşı firmaların reaksiyonu" olmak üzere üç faktörden oluşmaktadır.

[13] Civelek, *Yapısal Eşitlik Modellemesi Metodolojisi* s.32-33.

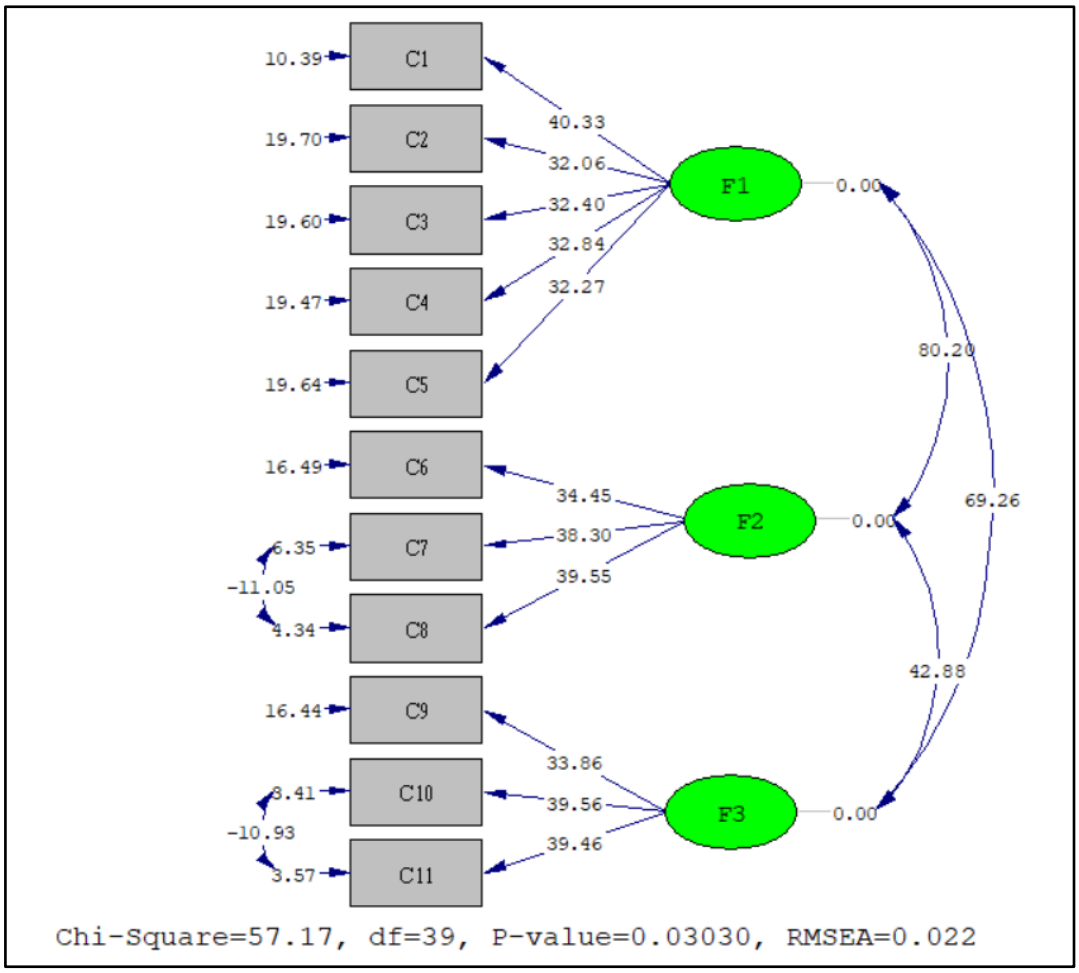
Şekil 8. Gümrük Cezalarına Bakış Ölçeği DFA Sonucu Path Diyagramı



F1: Gümrük Cezalarının Etkinliği, **F2:** Gümrük Cezalarının Etkililiği,
F3: Gümrük Cezalarına Karşı Firmaların Reaksiyonu

DFA analizine ait standardize edilmiş beta kat sayıları ise Şekil 8'de gösterilmiştir. Ölçeğe ait DFA sonuçlarına göre, ilk aşamada uyum kriterlerinin istenilen seviyede çıkmaması nedeniyle 7-8 ve 10-11 maddeleri arasında modifikasyon yapılmasına gerek duyulmuştur. Maddelerin faktör yüklerinin 0,85-0,98 arasında olduğu belirlendiğinden bu değerler kabul edilebilir değerlerdir. Maddeler ile örtük değişkenler arasındaki ilişkilerin istatistiksel anlamlılık düzeyinin ifadesi olan t değerleri ise p<,01 düzeyinde anlamlı bulunmuş ve bütün değerlerin 2,58'den büyük olduğu görülmüştür. DFA ait t değerleri ise Şekil 9'da verilmiştir.

Şekil 9. Gümrük Cezalarına Bakış Ölçeği DFA Sonucu T Değerleri



F1: Gümrük Cezalarının Etkinliği, **F2:** Gümrük Cezalarının Etkililiği,
F3: Gümrük Cezalarına Karşı Firmaların Reaksiyonu

DFA sonucunda elde edilen Gümrük Cezalarına Bakış ölçeği uyum değeri ve sonuçları Tablo 22'de verilmiştir.

Tablo 22. Gümrük Cezalarına Bakış Ölçeği Uyum Kriteri Bulguları

Uyum Kriterleri	Mükemmel Uyum	Kabul Edilebilir Uyum	Ölçek Değeri	Sonuç
$\chi 2$/sd	≤3	≤5	1.46	Mükemmel Uyum
RMSEA	0 <RMSEA<0.05	0.05 ≤ RMSEA ≤ 0.10	0.02	Mükemmel Uyum
RMR	0 ≤ SRMR<0.05	0.05 ≤ SRMR ≤ 0.10	0.01	Mükemmel Uyum
SRMR	0 ≤ SRMR<0.05	0.05 ≤ SRMR ≤ 0.10	0.009	Mükemmel Uyum
NFI	0.95 ≤ NFI ≤ 1	0.90 ≤NFI ≤ 0.95	0.99	Mükemmel Uyum
NNFI	0.95 ≤ NNFI ≤ 1	0.90 ≤NNFI ≤ 0.95	0.99	Mükemmel Uyum
CFI	0.95 ≤ CFI ≤ 1	0.90 ≤CFI ≤ 0.95	0.99	Mükemmel Uyum
GFI	0.95 ≤ GFI ≤ 1	0.90 ≤GFI ≤ 0.95	0.99	Mükemmel Uyum

AGFI	$0.90 \leq AGFI \leq 1$	$0.85 \leq AGFI \leq 0.90$	0.98	Mükemmel Uyum

DFA sonucu elde edilen uyum kriterleri değerleri incelendiğinde, en önemli uyum değeri olan "X^2/sd" değerinin 1,465 ile "mükemmel uyum"; "RMSEA" değerinin 0,022 ile yine "mükemmel uyum" düzeyinde olduğu belirlenmiştir. Dolayısıyla bu sonuçlar da açıklanan faktör yapısının doğrulandığı belirlenmiştir.

Tablo 23. Gümrük Cezalarına Bakış Ölçeği Güvenilirlik, AVE ve CR Değerleri

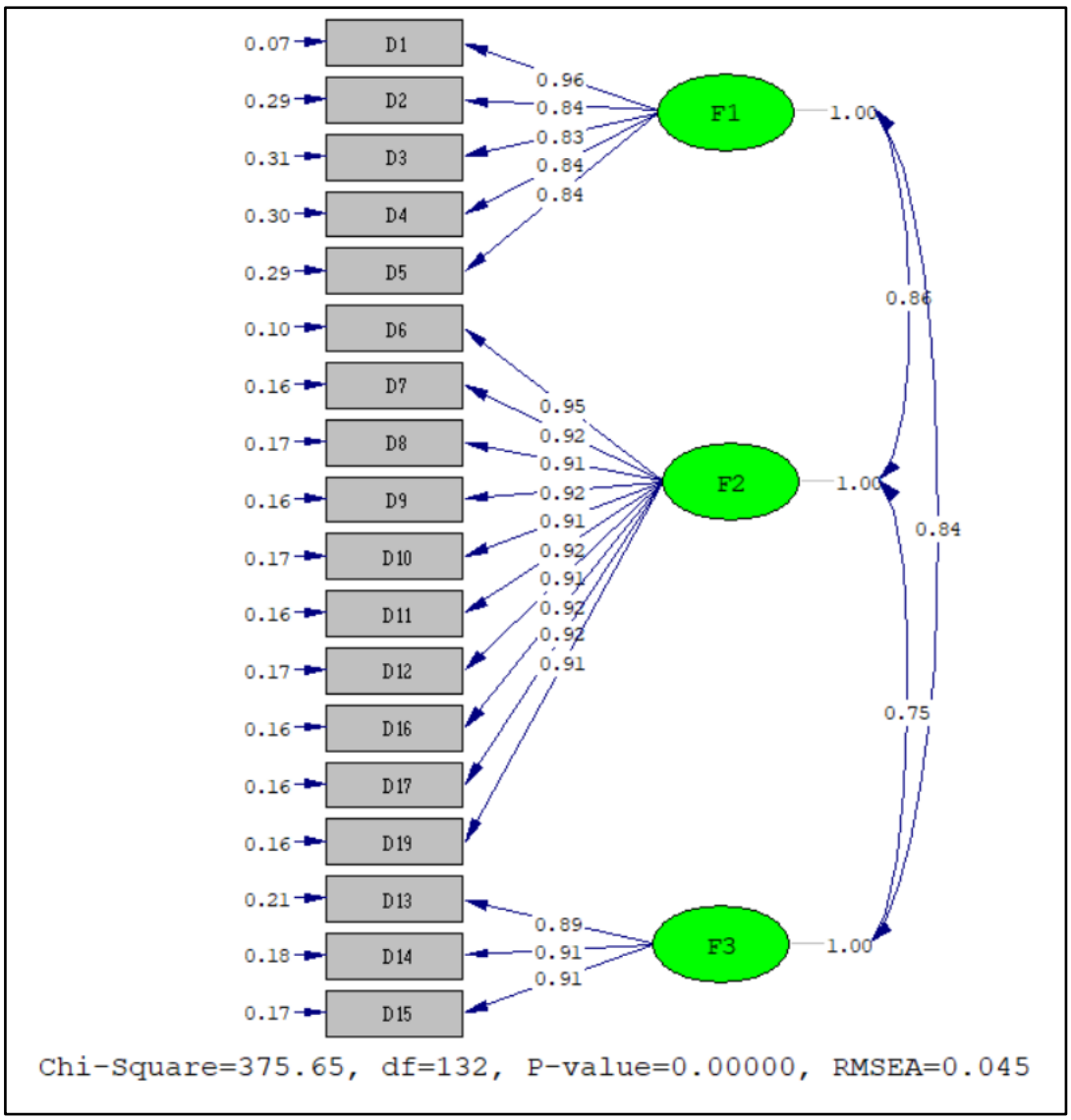
Faktörler	**AVE**	**CR**
Gümrük Cezalarının Etkinliği (F1)	0,77	0,94
Gümrük Cezalarının Etkililiği (F2)	0,88	0,95
Gümrük Cezalarına Karşı Firmaların Reaksiyonu (F3)	0,90	0,96

Tablo 23'deki CR değeri eşik değer olan 0.70 değerinin üzerinde ve AVE değeri eşik değer olan 0.50 değerinin üzerinde olduğu belirlendiğinden ölçüm modelinin güvenilirliği ve yakınsama geçerliliğini sağladığı belirlenmiştir.

3. Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Ölçeği DFA Sonuçları

Gümrük yükümlülerinin uyuşmazlık çözüm yollarına bakış ölçeği bölümünde 18 soru maddesi yer almaktadır. Ölçekte "Gümrük İdaresinin Alt Yapısı", "Gümrük İdaresinin Performansı", "Gümrük İdaresinin Uyuşmazlık Çözümünde Yasal Enstrümanları" olmak üzere üç faktör bulunmaktadır.

Şekil 10. Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Ölçeği DFA Sonucu Path Diyagramı

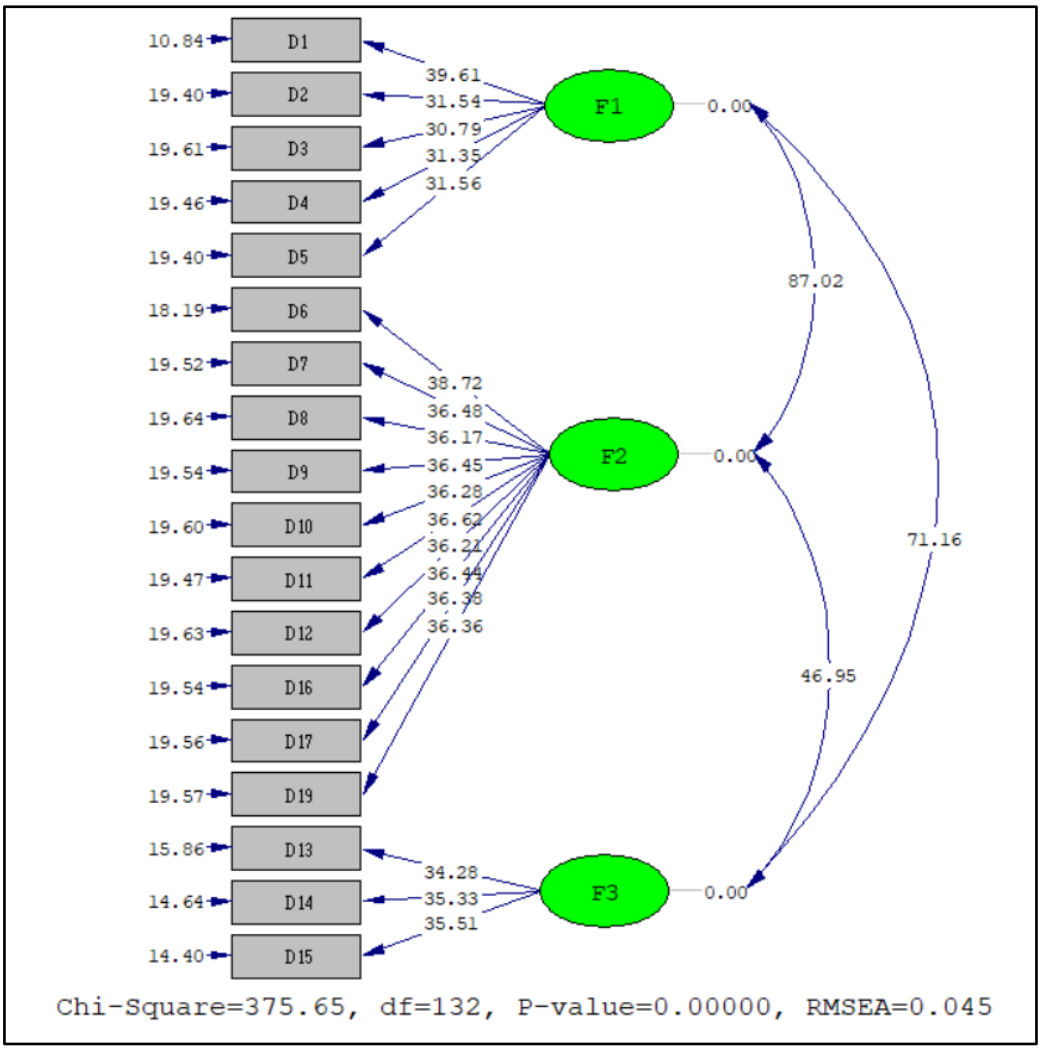


F1: Gümrük İdaresinin Alt Yapısı, **F2:** Gümrük İdaresinin Performansı,
F3: Gümrük İdaresinin Uyuşmazlık Çözümünde Yasal Enstrümanları

DFA analizine ait standardize edilmiş beta kat sayıları ise Şekil 10'da gösterilmiştir. Sonuçlara göre, ilk aşamada maddeler arasında modifikasyon yapılmasına gerek duyulmamıştır. Maddelerin faktör yüklerinin 0,83-0,96 arasında olduğu belirlendiğinden bu değerler kabul edilebilir değerlerdir. Maddeler ile örtük değişkenler arasındaki ilişkilerin istatistiksel anlamlılık düzeyinin ifadesi olan t değerleri ise p<,01 düzeyinde anlamlı

bulunmuş ve bütün değerlerin 2,58'den büyük olduğu görülmüştür. T değerlerine ait sonuçlar Şekil 11'de verilmiştir.

Şekil 11. Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Ölçeği DFA Sonucu T Değerleri



F1: Gümrük İdaresinin Alt Yapısı, **F2:** Gümrük İdaresinin Performansı,
F3: Gümrük idaresinin Uyuşmazlık Çözümünde Yasal Enstrümanları

DFA sonucunda elde edilen Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış ölçeği uyum değeri ve sonuçları Tablo 24'te verilmiştir.

Tablo 24. Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Ölçeği Uyum Kriterleri Bulguları

Uyum Kriterleri	Mükemmel Uyum	Kabul Edilebilir Uyum	Ölçek Değerleri	Sonuç
$\chi 2$/sd	≤3	≤5	2.84	Mükemmel Uyum
RMSEA	0 <RMSEA<0.05	0.05 ≤ RMSEA ≤ 0.10	0.04	Mükemmel Uyum
RMR	0 ≤ SRMR<0.05	0.05 ≤ SRMR ≤ 0.10	0.03	Mükemmel Uyum
SRMR	0 ≤ SRMR<0.05	0.05 ≤ SRMR ≤ 0.10	0.02	Mükemmel Uyum
NFI	0.95 ≤ NFI ≤ 1	0.90 ≤NFI ≤ 0.95	0.99	Mükemmel Uyum
NNFI	0.95 ≤ NNFI ≤ 1	0.90 ≤NNFI ≤ 0.95	0.99	Mükemmel Uyum
CFI	0.95 ≤ CFI ≤ 1	0.90 ≤CFI ≤ 0.95	0.99	Mükemmel Uyum
GFI	0.95 ≤ GFI ≤ 1	0.90 ≤GFI ≤ 0.95	0.96	Mükemmel Uyum
AGFI	0.90 ≤ AGFI ≤ 1	0.85 ≤ AGFI ≤ 0.90	0.94	Mükemmel Uyum

Uyum kriterleri incelendiğinde, "X^2/sd"nin 2,845 ile "mükemmel uyum" düzeyinde, "RMSEA" değerinin ise 0,045 ile yine "mükemmel uyum" düzeyinde olduğu ve diğer uyum kriterleri de mükemmel uyum sınırları içerisinde olduğu belirlenmiştir. Dolayısıyla bu sonuçlar da açıklanan faktör yapısının doğrulandığı göstermektedir.

Tablo 25. Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Ölçeğine Ait Güvenilirlik, AVE ve CR Değerleri

Faktörler	AVE	CR
Gümrük İdaresinin Alt Yapısı	0,75	0,93
Gümrük İdaresinin Performansı	0,84	0,98
Gümrük İdaresinin Uyuşmazlık Çözümünde Yasal Enstrümanları	0,82	0,93

Tablo 25'te CR değeri eşik değer olan 0.70 değerinin üzerinde ve AVE değeri eşik değer olan 0.50 değerinin üzerinde belirlendiğinden ölçüm modelinin güvenilirliği ve yakınsama geçerliliğinin sağlandığı belirlenmiştir.

C. GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİNE AİT BULGULAR VE ANALİZ SONUÇLARI

1. Gümrük Müşavirlerine Ait Bulgular

Gümrük müşavirlerine ait demografik bulgular, araştırma hipotezlerine ait bulgular, araştırma modeline ait bulgular bu başlık altında ele alınacaktır.

a. Demografik Bulgular

Araştırmaya katılan gümrük müşavirlerinin demografik bilgileri Tablo 26'da yer almaktadır.

Tablo 26. Gümrük Müşavirlerinin Demografik Özelliklerine Göre Dağılımları

Demografik	Grup	n	Yüzde%
Cinsiyet	Kadın	115	28,6
	Erkek	287	71,4
Yaş	22-31 yaş	134	33,3
	32-41 yaş	99	24,6
	42-51 yaş	117	29,1
	52 yaş ve üzeri	52	12,9
Eğitim Düzeyi	Lisans	318	79,1
	Lisansüstü	84	20,9
Mesleki Tecrübe	1-5 yıl	106	26,4
	6-10 yıl	110	27,4
	11-15 yıl	52	12,9
	16-20 yıl	69	17,2
	20 yıl ve üzeri	65	16,2
Kurum Tecrübesi	1 yıl ve daha az	56	13,9
	1-5 yıl	87	21,6
	6-10 yıl	94	23,4
	11-15 yıl	101	25,1
	16 yıl ve üzeri	64	15,9
Günlük İşleri Yürütme Rutini	Doğrudan temsilci ile	193	48,0
	Dolaylı temsilci ile	209	52,0
Şirketin Genelde Karşılaştığı Ceza/Yaptırım	Vergi kaybına bağlı ceza	136	33,8
	Usulsüzlük cezası	133	33,1
	Diğer idari yaptırım	133	33,1
	Toplam	**402**	**100,0**

.

Gümrük müşavirlerinin demografik özelliklerine göre dağılımları incelendiğinde; %28,6'sının kadın, %71,4'ünün erkek, %33,3'ünün 22-31 yaş, %24,6'sının 32-41 yaş, %29,1'inin 42-51 yaş, %12,9'unun 52 yaş ve üzeri olduğu belirlenmiştir. Katılımcıların %79,1'inin lisans, %20,9'unun lisansüstü eğitimi aldığı belirlenmiştir. Mesleki kıdemlerine göre dağılımları belirlendiğinde; büyük çoğunluğunun %27,4 ile 6-10 yıllık tecrübesi ve kurum tecrübeleri incelendiğinde büyük çoğunluğunun %25,1 ile 11-15 yıllık kurum tecrübelerinin olduğu belirlenmiştir. Şirketin işleri yürütme rutininin %48'lik kısmını doğrudan temsilci ile yürütme, %52'lik oranla dolaylı temsilci ile yürütme oluşturmaktadır.

Şirketin genelde karşılaştığı cezalara göre dağılımları incelendiğinde; %33,8'inin vergi kaybına bağlı ceza, %33,1'inin usulsüzlük cezası, %33,1'inin diğer idari yaptırımlar olduğu belirlenmiştir.

b. Araştırma Hipotezlerine Ait Bulgular

Araştırma hipotezine ait değişkenlerin birbirleri ile ilişkileri Tablo 27' de yer almaktadır.

Tablo 27. Araştırmada Kullanılan Değişkenlerin Birbirleri Arasındaki İlişki

Değişkenler	(1)	(2)	(3)
Gümrük Sorunlarına Bakış (1)	1	0,901**	0,887**
Gümrük Cezalarına Bakış (2)		1	
Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış (3)			1
**p<0,01			

Değişkenler arasındaki ilişki pearson korelasyon analizi ile gösterilmektedir. Gümrük sorunlarına bakış ile gümrük cezalarına bakışı arasında ($r = 0.901$; $p<0.01$) arasında pozitif yönlü yüksek seviyede bir ilişki olduğu belirlenmiştir. Bu sonuç araştırmanın birinci hipotezi olan "Gümrük yükümlülerinin gümrük sorunlarına bakışları ile gümrük cezaları arasında pozitife ve anlamlı bir ilişki vardır." Hipotezinin kabul edildiğini göstermektedir. Bu bağlamda, gümrük müşavirlerinin gümrük sorunlarına bakışlarına ilişkin tutumları yani algı düzeyleri arttırıldığında gümrük cezalarına bakış düzeylerinde de pozitif bir artış olacağı anlamına gelmektedir.

Gümrük sorunlarına bakış ile uyuşmazlıkların çözüm yollarına bakış ölçeği arasında ($r = 0.887$; $p<0.01$) pozitif yönlü yüksek seviyede bir ilişki olduğu belirlenmiştir. Bu sonuç araştırmanın ikinci hipotezi olan "Gümrük yükümlülerinin gümrük sorunlarına bakışları tutumları ile uyuşmazlıkların çözüm yollarına bakışları arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki vardır." Hipotezini doğrulamaktadır. Bu durumda gümrük müşavirlerinin gümrük sorunlarına bakışlarına ilişkin tutumları artırıldığında uyuşmazlıkların çözüm yollarına bakışlarında da pozitif bir artış olacağı anlamına gelmektedir.

Korelasyon hipotezlerinin kabul veya red durumuna ait sonuçlar Tablo 28'de yer almaktadır**.**

Tablo 28. Korelasyon Hipotezlerine Ait Kabul-Red Tablosu

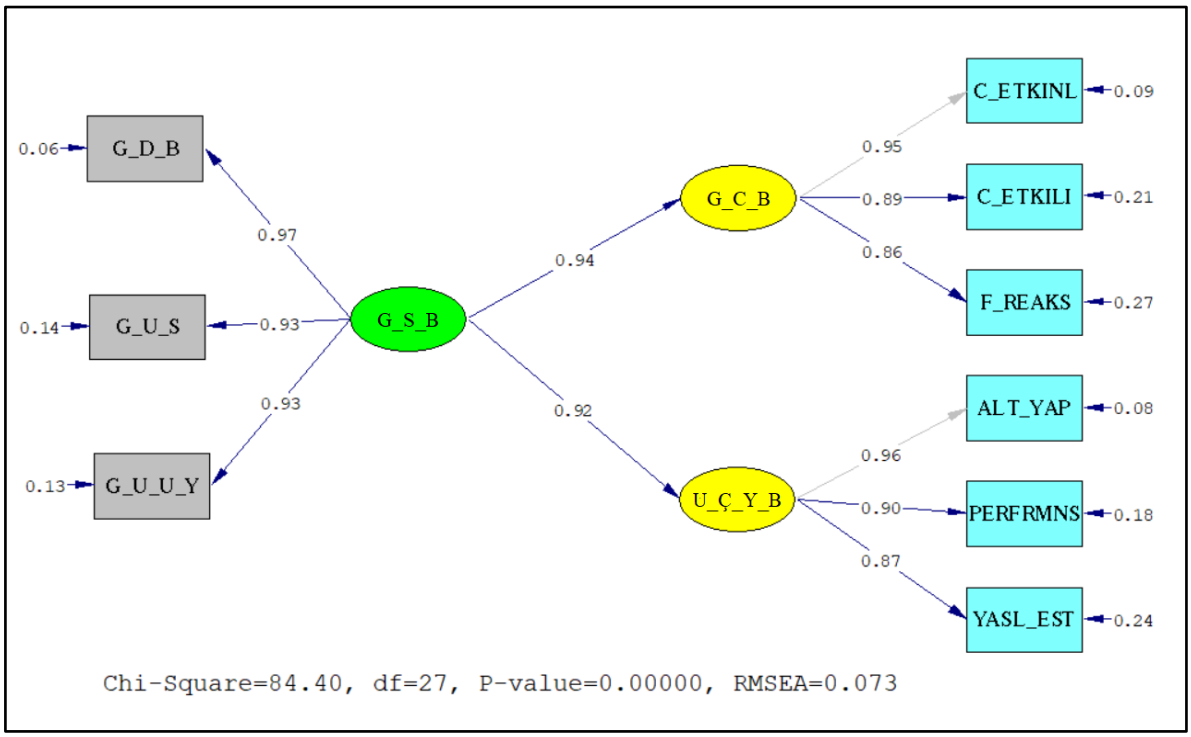
Hipotezler	Yollar	r	p	Hipotez Sonucu
H_1: Gümrük müşavirlerinin gümrük sorunlarına bakışları ile gümrük cezalarına bakışları arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki vardır	**(1) ←→ (2)**	0.901	0.000**	**Kabul**
H_2: Gümrük müşavirlerinin gümrük sorunlarına bakışları ile uyuşmazlık çözüm yollarına bakışları arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki vardır.	**(1) ←→ (3)**	0.887	0.000**	**Kabul**
**p<0,01				

Tablo 28 incelendiğinde korelasyon hipotezlerinin kabul edildiği görülmektedir.

c. Araştırma Modeline Ait Bulgular

Araştırmanın bu kısmında araştırma modeli ait sonuçlara ilişkin bulgular yer almaktadır.

Şekil 12. Gümrük Müşavirleri Path Diyagramı



G_D_B= Gümrük ve dış ticaret süreçlerine bakış açıları, G_U_S= Gümrük uyuşmazlıkları sebepleri, G_U_U_Y= Gümrük uyuşmazlıkları usul ve yöntemleri, G_S_B=Gümrük Sorunlarına Bakışları, C_ETKINL= Gümrük cezalarının etkinliği, C_ETKILI= Gümrük cezalarının etkililiği, F_REAKS= Gümrük cezalarına karşı firmaların reaksiyonu, G_C_E=Gümrük Cezalarına Bakışları, ALT_YAP= Gümrük idaresinin alt yapısı, PERFRMNS= Gümrük idaresinin performansı, YASL_EST= Gümrük idaresinin uyuşmazlık çözümünde yasal enstrümanları, U_Ç_Y_B=Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakışları

Gümrük müşavirleri için kurulan model test edildiğinde Şekil 12'deki path diyagramı ortaya çıkmıştır. Gümrük müşavirlerinin path diyagramı bulgularına göre yapılan değerlendirme ise Tablo 29'da gösterilmiştir.

Tablo 29. Gümrük Müşavirleri Uyum Kriteri Bulguları

Uyum Kriterleri	Mükemmel Uyum	Kabul Edilebilir Uyum	Değerler	Sonuç
$\chi 2$/sd	≤3	≤5	3.12	Kabul Edilebilir Uyum
RMSEA	0 <RMSEA<0.05	0.05 ≤ RMSEA ≤ 0.10	0.07	Kabul Edilebilir Uyum
RMR	0 ≤ SRMR<0.05	0.05 ≤ RMR ≤ 0.10	0.01	Mükemmel Uyum
SRMR	0 ≤ SRMR<0.05	0.05 ≤ SRMR ≤ 0.10	0.01	Mükemmel Uyum
NFI	0.95 ≤ NFI ≤ 1	0.90 ≤NFI ≤ 0.95	0.99	Mükemmel Uyum
NNFI	0.95 ≤ NNFI ≤ 1	0.90 ≤NNFI ≤ 0.95	0.95	Mükemmel Uyum
CFI	0.95 ≤ CFI ≤ 1	0.90 ≤CFI ≤ 0.95	0.99	Mükemmel Uyum
GFI	0.95 ≤ GFI ≤ 1	0.90 ≤GFI ≤ 0.95	0.96	Mükemmel Uyum
AGFI	0.90 ≤ AGFI ≤ 1	0.85 ≤ AGFI ≤ 0.90	0.93	Mükemmel Uyum

Tablo 29'da görüldüğü üzere gümrük müşavirlerinin path diyagramında yer alan bulgular ile analiz sonucunun $\chi 2$/sd değeri ve RMSEA değerinin kabul edilebilir uyuma sahip olduğu görülmektedir. Diğer uyum kriterleri de mükemmel uyum sınırları içerisinde olduğu belirlenmiştir

Ulaşılan bulgulara göre araştırmanın hipotezlerine ilişkin sonuçlar Tablo 30'da verilmiştir.

Tablo 30. Araştırma Modeline İlişkin Standardize Edilmiş T değerleri ve Açıklanan Varyans Düzeyleri

Hipotezler	Yollar	sd	T değeri	Hipotez Sonucu
H_3: Gümrük müşavirlerinin gümrük sorunlarına bakışlarının gümrük cezalarına bakışları üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkisi vardır.	G_S_B➔G_C_B	0,94	23.74**	**Kabul**
H_4: Gümrük müşavirlerinin gümrük sorunlarına bakışlarına uyuşmazlık çözüm yollarına bakışları üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkisi vardır.	G_S_B➔U_Ç_Y_B	0,92	23.60**	**Kabul**

**p<0,01

Kurulan araştırma modeline ait hipotez sonuçları incelendiğinde, gümrük müşavirlerinin gümrük sorunlarına bakışlarının gümrük cezalarına bakışları üzerinde pozitif bir etkisi olduğu belirlenmiştir (β=0.94; t=23.74; p<0.01) belirlenmiştir. Bu bağlamda da araştırmanın üçüncü hipotezi kabul edilmiş olup gümrük müşavirlerinin gümrük sorunlarına bakışına

ilişkin algılarında bir birimlik artış gümrük cezalarına bakış algılarını da 0.94 birimlik artırmaktadır.

Gümrük müşavirlerinin gümrük sorunlarına bakışları algılarının uyuşmazlık çözüm yollarına bakış algıları üzerinde pozitif bir etkisi olduğu (β=0.92; t=23.60; p<0.01) belirlenmiştir. Bu sonuç incelendiğindede araştırmanın dördüncü hipotezi kabul edilmiş olup gümrük müşavirlerinin gümrük sorunlarına bakış algılarında bir birimlik bir artış uyuşmazlık çözüm yolları algılarını 0.92 birimlik artırmaktadır.

2. Gümrük Müşavirlerine Ait Analiz Sonuçları

Araştırmanın bu bölümünde araştırmaya katılan gümrük müşavirlerine ilişkin elde edilen verilerin normal dağılıp dağılmadığı, betimsel istatistikleri ve demografik özelliklere göre farklılıklarının analiz edilmiştir.

a. Gümrük Sorunlarına Bakış Düzeyine Ait Analiz Sonuçları

Gümrük müşavirlerinin gümrük sorunlarına bakış düzeylerine ait normallik dağılımı Tablo 31'de gösterilmiştir.

Tablo 31. Gümrük Müşavirlerinin Gümrük Sorunlarına Bakış Düzeylerine İlişkin Normallik Testi Sonuçları

Alt Boyutlar	Merkezi Eğilim Ölçümleri			
	$\bar{X}$	Medyan	Çarpıklık	Basıklık
Gümrük ve Dış Ticaret Süreçlerine Bakış Açıları	3,74	4,25	-1,022	-0,154
Gümrük Uyuşmazlıkları Sebepleri	3,75	4,25	-1,071	-0,250
Gümrük Uyuşmazlıkları Usul ve Yöntemleri	3,67	4,14	-0,988	-0,200
Genel	3,72	3,82	-1,039	-0,259

Verilerin dağılımlarının belirlenmesinde merkezi eğilim ölçümü için "aritmetik ortalama", "medyan", "çarpıklık" ve "basıklık katsayıları"ndan yararlanılmıştır. "medyan" ve "aritmetik ortalama değeri" birbirine yakın veya eşit olması ile çarpıklık ve basıklık değerlerinin ± 2 sınırları içerisinde olmasından dolayı elde edilen verilerin normal dağılıma uygun olduğu belirlenmiştir[14].

[14] Darren George, Paul Mallery, *IBM Statistics 25 Step By Step A Sımple Guide and Reference*, 15.b., Londra: Routledge Taylor Francis Group, 2019, s.113; Köklü, Büyüköztürk, Çokluk, a.g.e., s.45; Özkan Ünver,

Tablo 32. Gümrük Müşavirlerinin Gümrük Sorunlarına Bakış Düzeylerine Ait Betimsel Bulgular

Alt Boyutlar	$\bar{X}$	s.s.
Gümrük ve Dış Ticaret Süreçlerine Bakış Açıları	3,74	1,01
Gümrük Uyuşmazlıkları Sebepleri	3,75	1,11
Gümrük Uyuşmazlıkları Usul ve Yöntemleri	3,67	1,09
Genel	3,72	1,03

Gümrük müşavirlerinin gümrük sorunlarına bakışına ait betimsel bulgulaın yer aldığı Tablo 32 incelendiğinde katılımcıların; genel algılarının ($\bar{x}$=3,72) yüksek, gümrük ve dış ticaret süreçlerine bakış açıları algılarının ($\bar{x}$=3,74) yüksek, gümrük uyuşmazlıkları sebepleri algılarının ($\bar{x}$=3,75) yüksek, gümrük uyuşmazlıkları usul ve yöntemleri algılarının ($\bar{x}$=3,67) yüksek olduğu belirlenmiştir.

Tablo 33. Gümrük Müşavirlerinin Gümrük Sorunlarına Bakış Düzeylerinin Cinsiyetlerine Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Bağımsız Örneklem T-testi Sonuçları

Alt Boyutlar	Cinsiyet	n	$\bar{X}$	s. s	t	sd	p
Gümrük ve Dış Ticaret Süreçlerine Bakış Açıları	Kadın	115	3,66	0,95	-1,021	402	0,308
	Erkek	287	3,77	1,04			
Gümrük Uyuşmazlıkları Sebepleri	Kadın	115	3,59	1,13	-1,821	402	0,069
	Erkek	287	3,81	1,09			
Gümrük Uyuşmazlıkları Usul ve Yöntemleri	Kadın	115	3,48	1,05	-2,236	402	**0,026***
	Erkek	287	3,74	1,10			
Genel	Kadın	115	3,58	0,99	-1,740	402	0,083
	Erkek	287	3,78	1,05			
*p<0,05							

Tablo 33 de yer alan gümrük müşavirlerinin gümrük sorunlarına bakış düzeylerinin cinsiyetlerine göre farklılıklarının anlamlılık gösterip göstermediğini belirlenmesi için yapılan bağımsız örneklem t-testi sonucuna göre; gümrük uyuşmazlıkları usul ve yöntemleri düzeylerinin cinsiyetlere göre farkının istatistiksel olarak anlamlılık gösterdiği saptanmıştır. (t=-2.236; p=0.026; p<0.05). Erkeklerin ($\bar{X}$=3,74) gümrük uyuşmazlıkları usul ve yöntemleri düzeyleri kadınlara ($\bar{X}$=3,48) göre daha yüksektir.

Hamza Gamgam, Bülent Altunkaynak, *Temel İstatistik Yöntemler Olasılık-Hipotez Testleri-Regresyon Analizi*, 10.b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021, s.37.

Tablo 34. Gümrük Müşavirlerinin Gümrük Sorunlarına Bakış Düzeylerinin Eğitim Durumlarına Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Bağımsız Örneklem T-testi Sonuçları

Alt Boyutlar	Eğitim Durumu	n	$\bar{X}$	s. s	t	sd	p
Gümrük ve Dış Ticaret Süreçlerine Bakış Açıları	Lisans	318	3,72	1,03	-0,585	402	0,558
	Yüksek Lisans	84	3,80	0,94			
Gümrük Uyuşmazlıkları Sebepleri	Lisans	318	3,75	1,12	-0,070	402	0,944
	Yüksek Lisans	84	3,76	1,04			
Gümrük Uyuşmazlıkları Usul ve Yöntemleri	Lisans	318	3,66	1,11	-0,296	402	0,768
	Yüksek Lisans	84	3,70	1,00			
Genel	Lisans	318	3,71	1,06	-0,320	402	0,749
	Yüksek Lisans	84	3,75	0,94			

Tablo 34 de gümrük müşavirlerinin gümrük sorunlarına bakış düzeylerinin eğitim durumlarına göre farklılıklarının anlamlılık gösterip göstermediğini belirlenmesi için yapılan bağımsız örneklem t-testi sonuçlarına göre farkının istatistiksel olarak anlamlılık göstermediği saptanmıştır.

Tablo 35. Gümrük Müşavirlerinin Gümrük Sorunlarına Bakış Düzeylerinin Şirketlerin Gümrük İşlerini Yürütme Yöntemlerine Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Bağımsız Örneklem T-testi Sonuçları

Alt Boyutlar	Gümrük İşlerini Yürütme Yöntemleri	n	$\bar{X}$	s. s	t	sd	p
Gümrük ve Dış Ticaret Süreçlerine Bakış Açıları	Doğrudan temsilci	193	3,67	1,04	-1,416	402	0,157
	Dolaylı temsilci	209	3,81	0,98			
Gümrük Uyuşmazlıkları Sebepleri	Doğrudan temsilci	193	3,64	1,19	-1,942	402	0,053
	Dolaylı temsilci ile	209	3,85	1,02			
Gümrük Uyuşmazlıkları Usul ve Yöntemleri	Doğrudan temsilci	193	3,58	1,17	-1,551	402	0,122
	Dolaylı temsilci ile	209	3,75	1,00			
Genel	Doğrudan temsilci	193	3,63	1,10	-1,702	402	0,090
	Dolaylı temsilci	209	3,81	0,96			

Tablo 35 incelendiğinde ise gümrük müşavirlerinin gümrük sorunlarına bakış düzeylerininşirketleringünlük işlerini yürütme yöntemlerine göre farklılıklarının anlamlılık gösterip göstermediğini belirlenmesi için yapılan bağımsız örneklem t-testi sonucuna göre farkının istatistiksel olarak anlamlılık göstermediği saptanmıştır.

Tablo 36. Gümrük Müşavirlerinin Gümrük Sorunlarına Bakış Düzeylerinin Yaşlarına Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Anova Testi Sonuçları

Alt Boyutlar	Yaş	n	$\bar{X}$	s. s	F	p
Gümrük ve Dış Ticaret Süreçlerine Bakış Açıları	22-31 yaş	134	3,69	1,09	1,618	0,185
	32-41 yaş	99	3,60	1,05		
	42-51 yaş	117	3,88	0,92		
	52 yaş ve üzeri	52	3,83	0,90		
Gümrük Uyuşmazlıkları Sebepleri	22-31 yaş	134	3,69	1,17	1,523	0,208
	32-41 yaş	99	3,62	1,12		
	42-51 yaş	117	3,82	1,09		
	52 yaş ve üzeri	52	3,99	0,90		
Gümrük Uyuşmazlıkları Usul ve Yöntemleri	22-31 yaş	134	3,64	1,14	0,727	0,536
	32-41 yaş	99	3,56	1,14		
	42-51 yaş	117	3,76	1,04		
	52 yaş ve üzeri	52	3,73	0,94		
Genel	22-31 yaş	134	3,68	1,11	1,248	0,292
	32-41 yaş	99	3,59	1,07		
	42-51 yaş	117	3,82	0,98		
	52 yaş ve üzeri	52	3,85	0,86		

Tablo 36 da yer alan gümrük müşavirlerinin gümrük sorunlarına bakış düzeylerinin yaşlarına göre farklılıklarının anlamlılık gösterip göstermediğini belirlenmesi için yapılan anova testi sonuçlarına göre farkının istatistiksel olarak anlamlılık göstermediği saptanmıştır.

Tablo 37. Gümrük Müşavirlerinin Gümrük Sorunlarına Bakış Düzeylerinin Mesleki Kıdemlerine Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Anova Testi Sonuçları

Alt Boyutlar	Mesleki Kıdem	n	$\bar{X}$	s. s	F	p	Scheffe
Gümrük ve Dış Ticaret Süreçlerine Bakış Açıları	1-5 yıl (1)	106	3,52	1,15	3,102	**0,016***	(1-5)
	6-10 yıl (2)	110	3,68	0,99			
	11-15 yıl(3)	52	3,83	0,96			
	16-20 yıl(4)	69	3,83	0,89			
	20 yıl ve üzeri (5)	65	4,04	0,89			
Gümrük Uyuşmazlıkları Sebepleri	1-5 yıl (1)	106	3,51	1,25	3,500	**0,008***	(1-5)
	6-10 yıl (2)	110	3,63	1,13			
	11-15 yıl (3)	52	3,86	1,02			
	16-20 yıl (4)	69	3,94	0,95			
	20 yıl ve üzeri (5)	65	4,05	0,95			
Gümrük Uyuşmazlıkları Usul ve Yöntemleri	1-5 yıl (1)	106	3,46	1,20	2,567	**0,038***	(1-5)
	6-10 yıl (2)	110	3,60	1,09			
	11-15 yıl (3)	52	3,71	1,11			
	16-20 yıl (4)	69	3,79	0,94			
	20 yıl ve üzeri (5)	65	3,96	0,98			
Genel	1-5 yıl (1)	106	3,50	1,16	3,229	**0,013***	(1-5)
	6-10 yıl (2)	110	3,64	1,03			
	11-15 yıl (3)	52	3,81	1,00			
	16-20 yıl (4)	69	3,86	0,89			
	20 yıl ve üzeri (5)	65	4,02	0,91			

Tablo 37'de gümrük müşavirlerinin gümrük sorunlarına bakış düzeylerinin mesleki kıdemlerine göre farklılıklarının anlamlılık gösterip göstermediğini belirlenmesi için yapılan anova testi sonuçlarına göre; gümrük ve dış ticaret süreçlerine bakış açıları düzeylerinin mesleki kıdemlerine göre farkının istatistiksel olarak anlamlılık gösterdiği saptanmıştır. Kurumdaki kıdemi 20 yıl ve üzeri olanların ($\bar{X}$=4,04) gümrük ve dış ticaret süreçlerine bakış açıları düzeylerinin 1-5 yıl olanlara ($\bar{X}$=3,52) göre daha yüksektir. Gümrük uyuşmazlık sebepleri düzeylerinin mesleki kıdemlerine göre farkının istatistiksel olarak anlamlılık gösterdiği saptanmıştır. Kurumdaki kıdemi 20 yıl ve üzeri olanların ($\bar{X}$=4,05) gümrük uyuşmazlıkları sebepleri düzeylerinin 1-5 yıl olanlara ($\bar{X}$=3,51) göre daha yüksektir. Gümrük uyuşmazlıkları usul ve yöntemleri düzeylerinin mesleki kıdemlerine göre farkının istatistiksel olarak anlamlılık gösterdiği saptanmıştır. Kurumdaki kıdemi 20 yıl ve üzeri olanların ($\bar{X}$=3,96) gümrük uyuşmazlıkları usul ve yöntemleri düzeylerinin 1-5 yıl olanlara ($\bar{X}$=3,46) göre daha yüksektir. Gümrük müşavirlerinin gümrük sorunlarına bakış düzeylerinin mesleki kıdemlerine göre farkının istatistiksel olarak anlamlılık gösterdiği saptanmıştır. Kurumdaki kıdemi 20 yıl ve üzeri olanların ($\bar{X}$=4,02) gümrük sorunlarına bakış düzeylerinin 1-5 yıl olanlara ($\bar{X}$=3,50) göre daha yüksektir. Gruplar arasındaki farkın kaynağı post-hoc testlerinden scheffe testi ile belirlenmiştir.

Tablo 38. Gümrük Müşavirlerinin Gümrük Sorunlarına Bakış Düzeylerinin Kurumdaki Kıdemlerine Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Anova Testi Sonuçları

Alt Boyutlar	Kurumdaki Kıdem	n	$\bar{X}$	s.s	F	p	Scheffe
Gümrük ve Dış Ticaret Süreçlerine Bakış Açıları	1 yıl ve daha az(1)	56	3,46	1,16	3,635	**0,006***	(2-3)
	1-5 yıl(2)	87	3,60	1,07			
	6-10 yıl(3)	94	3,66	1,05			
	11-15 yıl(4)	101	3,93	0,86			
	16 yıl ve üzeri (5)	64	4,00	0,87			
Gümrük Uyuşmazlıkları Sebepleri	1 yıl ve daha az(1)	56	3,47	1,28	4,030	**0,003***	(2-3)
	1-5 yıl (2)	87	3,56	1,19			
	6-10 yıl(3)	94	3,64	1,13			
	11-15 yıl(4)	101	4,01	0,90			
	16 yıl ve üzeri(5)	64	3,98	0,98			
Gümrük Uyuşmazlıkları Usul ve Yöntemleri	1 yıl ve daha az (1)	56	3,44	1,19	3,212	**0,013***	(2-3)
	1-5 yıl(2)	87	3,50	1,13			
	6-10 yıl(3)	94	3,56	1,16			
	11-15 yıl(4)	101	3,92	0,95			
	16 yıl ve üzeri(5)	64	3,85	0,96			
Genel	1 yıl ve daha az(1)	56	3,46	1,17	3,840	**0,004***	(2-3)
	1-5 yıl(2)	87	3,56	1,09			
	6-10 yıl(3)	94	3,62	1,08			
	11-15 yıl(4)	101	3,96	0,87			
	16 yıl ve üzeri(5)	64	3,95	0,89			

Tablo 38'de gümrük müşavirlerinin gümrük sorunlarına bakış düzeylerinin kurumdaki kıdemlerine göre farklılıklarının anlamlılık gösterip göstermediğini belirlenmesi için yapılan anova testi sonuçlarına göre; gümrük ve dış ticaret süreçlerine bakış açıları düzeylerinin kurumdaki kıdemlerine göre farkının istatistiksel olarak anlamlılık gösterdiği saptanmıştır. Kurumdaki kıdemi 6-10 yıl olanların ($\bar{X}$=3,66) gümrük ve dış ticaret süreçlerine bakış açıları düzeylerinin 1-5 yıl olanlara ($\bar{X}$=3,60) göre daha yüksektir. Gümrük uyuşmazlık sebepleri düzeylerinin kurumdaki kıdemlerine göre farkının istatistiksel olarak anlamlılık gösterdiği saptanmıştır. Kurumdaki kıdemi 6-10 yıl olanların ($\bar{X}$=3,64) gümrük uyuşmazlıkları sebepleri düzeylerinin 1-5 yıl olanlara ($\bar{X}$=3,56) göre daha yüksektir. Gümrük uyuşmazlıkları usul ve yöntemleri düzeylerinin kurumdaki kıdemlerine göre farkının istatistiksel olarak anlamlılık gösterdiği saptanmıştır. Kurumdaki kıdemi 6-10 yıl olanların ($\bar{X}$=3,56) gümrük uyuşmazlıkları usul ve yöntemleri düzeylerinin 1-5 yıl olanlara ($\bar{X}$=3,50) göre daha yüksektir. Gümrük sorunlarına bakış düzeylerinin kurumdaki kıdemlerine göre farkının istatistiksel olarak anlamlılık gösterdiği saptanmıştır. Kurumdaki kıdemi 6-10 yıl olanların ($\bar{X}$=3,62) gümrük müşavirlerinin gümrük sorunlarına bakış düzeylerinin1-5 yıl olanlara ($\bar{X}$=3,56) göre daha yüksektir. Gruplar arasındaki farkın kaynağı post-hoc testlerinden scheffe testi ile belirlenmiştir.

Tablo 39. Gümrük Müşavirlerinin Gümrük Sorunlarına Bakış Düzeylerinin Karşı Karşıya Kalınan Ceza ve Yaptırımlara Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Anova Testi Sonuçları

Alt Boyutlar	Ceza ve Yaptırım	n	$\bar{X}$	s.s	F	p
Gümrük ve Dış Ticaret Süreçlerine Bakış Açıları	Vergi kaybına bağlı ceza	136	3,74	1,04	0,054	0,947
	Usulsüzlük cezası	133	3,72	1,00		
	Diğer idari yaptırım	133	3,76	0,99		
Gümrük Uyuşmazlıkları Sebepleri	Vergi kaybına bağlı ceza	136	3,80	1,11	0,281	0,755
	Usulsüzlük cezası	133	3,75	1,06		
	Diğer idari yaptırım	133	3,70	1,15		
Gümrük Uyuşmazlıkları Usul ve Yöntemleri	Vergi kaybına bağlı ceza	136	3,66	1,15	0,056	0,946
	Usulsüzlük cezası	133	3,69	1,06		
	Diğer idari yaptırım	133	3,65	1,06		
Genel	Vergi kaybına bağlı ceza	136	3,74	1,06	0,030	0,970
	Usulsüzlük cezası	133	3,72	1,00		
	Diğer idari yaptırım	133	3,71	1,04		

Tablo 39'da gümrük müşavirlerinin gümrük sorunlarına bakış düzeylerininkarşı karşıya kalınan ceza ve yaptırımlara göre farklılıklarının anlamlılık gösterip göstermediğini belirlenmesi için yapılananova testi sonuçlarına göre farkının istatistiksel olarak anlamlılık göstermediği saptanmıştır.

b. Gümrük Cezalarına Bakış Düzeyine Ait Analiz Sonuçları

Gümrük müşavirlerinin gümrük cezalarına bakış düzeylerine ait normallik dağılımı Tablo 40'da gösterilmiştir.

Tablo 40. Gümrük Müşavirlerinin Gümrük Cezalarına Bakış Düzeylerine İlişkin Normallik Testi Sonuçları

Alt Boyutlar	Merkezi Eğilim Ölçümleri			
	$\bar{X}$	Medyan	Çarpıklık	Basıklık
Gümrük Cezalarının Etkinliği	3,74	4,20	-1,082	-0,086
Gümrük Cezalarının Etkililiği	3,68	4,00	-0,837	-0,489
Gümrük Cezalarına Karşı Firmaların Reaksiyonu	3,67	4,00	-0,858	-0,463
Genel	3,70	4,27	-1,011	-0,259

Tablo 40 da gösterildiği üzere verilerin dağılımları "aritmetik ortalama", "medyan", "çarpıklık ve basıklık katsayıları" ile analiz edildiğinde verilerin normal dağılıma uygun olduğu belirlenmiştir. Bununla birlikte çarpıklık ve basıklık kat sayıları da incelendiğinde de aynı sonuca ulaşılmıştır.

Tablo 41. Gümrük Müşavirlerinin Gümrük Cezalarına Bakış Düzeyine Ait Betimsel Bulgular

Alt Boyutlar	$\bar{X}$	s.s.
Gümrük Cezalarının Etkinliği	3,74	1,11
Gümrük Cezalarının Etkililiği	3,68	1,11
Gümrük Cezalarına Karşı Firmaların Reaksiyonu	3,67	1,12
Genel	3,70	1,05

Tablo 41'de gösterildiği üzere gümrük müşavirlerinin gümrük cezalarına bakışına ait betimsel bulgular incelendiğinde katılımcıların; genel algılarının ($\bar{x}$=3,70) yüksek, gümrük cezalarının etkinliği algılarının ($\bar{x}$=3,74) yüksek, gümrük cezalarının etkililiği algılarının ($\bar{x}$ =3,68) yüksek, gümrük cezalarına karşı firmaların reaksiyonu algılarının ($\bar{x}$=3,67) yüksek olduğu belirlenmiştir.

Tablo 42. Gümrük Müşavirlerinin Gümrük Cezalarına Bakış Düzeylerinin Cinsiyetlerine Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Bağımsız Örneklem T-testi Sonuçları

Alt Boyutlar	Cinsiyet	n	$\bar{X}$	s.s	t	sd	p
Gümrük Cezalarının Etkinliği	Kadın	115	3,65	1,10	-0,977	402	0,329
	Erkek	287	3,77	1,11			
Gümrük Cezalarının Etkililiği	Kadın	115	3,53	1,10	-1,691	402	0,092
	Erkek	287	3,74	1,12			
Gümrük Cezalarına Karşı Firmaların Reaksiyonu	Kadın	115	3,53	1,15	-1,511	402	0,132
	Erkek	287	3,72	1,11			
Genel	Kadın	115	3,59	1,03	-1,392	402	0,165
	Erkek	287	3,75	1,06			

Tablo 42’ de gösterildiği üzere gümrük müşavirlerinin gümrük cezalarına bakış düzeylerinin cinsiyetlerine göre farklılıklarının anlamlılık gösterip göstermediğini belirlenmesi için yapılan bağımsız örneklem t-testi sonuçlarına göre farkının istatistiksel olarak anlamlılık göstermediği saptanmıştır. (p>0.05).

Tablo 43. Gümrük Müşavirlerinin Gümrük Cezalarına Bakış Düzeylerinin Eğitim Durumlarına Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Bağımsız Örneklem T-testi Sonuçları

Alt Boyutlar	Eğitim Durumu	n	$\bar{X}$	s.s	t	sd	p
Gümrük Cezalarının Etkinliği	Lisans	318	3,72	1,13	-0,628	402	0,530
	Lisansüstü	84	3,80	1,02			
Gümrük Cezalarının Etkililiği	Lisans	318	3,65	1,12	-0,979	402	0,328
	Lisansüstü	84	3,78	1,09			
Gümrük Cezalarına Karşı Firmaların Reaksiyonu	Lisans	318	3,66	1,12	-0,328	402	0,743
	Lisansüstü	84	3,70	1,14			
Genel	Lisans	318	3,68	1,07	-0,677	402	0,499
	Lisansüstü	84	3,77	1,00			

Tablo 43’te gösterildiği üzere gümrük müşavirlerinin gümrük cezalarına bakışdüzeylerinin eğitim durumlarına göre farklılıklarının anlamlılık gösterip göstermediğini belirlenmesi için yapılan bağımsız örneklem t-testi sonuçlarına göre farkının istatistiksel olarak anlamlılık göstermediği saptanmıştır. (p>0.05).

Tablo 44. Gümrük Müşavirlerinin Gümrük Cezalarına Bakış Düzeylerinin Şirketlerin Gümrük İşlerini Yürütme Yöntemlerine Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Bağımsız Örneklem T-testi Sonuçları

Alt Boyutlar	Gümrük İşlerini Yürütme Yöntemleri	n	$\bar{X}$	s. s	t	sd	p
Gümrük Cezalarının Etkinliği	Doğrudan temsilci	193	3,67	1,14	-1,111	402	0,267
	Dolaylı temsilci	209	3,80	1,07			
Gümrük Cezalarının Etkililiği	Doğrudan temsilci	193	3,61	1,16	-1,203	402	0,230
	Dolaylı temsilci	209	3,74	1,07			
Gümrük Cezalarına Karşı Firmaların Reaksiyonu	Doğrudan temsilci	193	3,60	1,12	-1,128	402	0,260
	Dolaylı temsilci	209	3,73	1,12			
Genel	Doğrudan temsilci	193	3,64	1,08	-1,204	402	0,229
	Dolaylı temsilci	209	3,76	1,03			

Tablo 44 ‘te gösterildiği üzere gümrük müşavirlerinin gümrük cezalarına bakış düzeylerinin şirketlerin günlük işlerini yürütme yöntemlerine göre farklılıklarının anlamlılık gösterip göstermediğini belirlenmesi için yapılan bağımsız örneklem t-testi sonuçlarına göre farkının istatistiksel olarak anlamlılık göstermediği saptanmıştır. (p>0.05).

Tablo 45. Gümrük Müşavirlerinin Gümrük Cezalarına Bakış Düzeylerinin Mesleki Kıdemlerine Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Anova Testi Sonuçları

Alt Boyutlar	Mesleki Kıdem	n	$\bar{X}$	s. s	F	p	Scheffe
Gümrük Cezalarının Etkinliği	1-5 yıl (1)	106	3,49	1,28	2,525	**0,040***	(1-5)
	6-10 yıl (2)	110	3,76	1,01			
	11-15 yıl (3)	52	3,74	1,10			
	16-20 yıl (4)	69	3,80	0,99			
	20 yıl ve üzeri (5)	65	4,03	1,02			
Gümrük Cezalarının Etkililiği	1-5 yıl (1)	106	3,52	1,19	1,893	0,111	(1-5)
	6-10 yıl (2)	110	3,57	1,10			
	11-15 yıl (3)	52	3,72	1,10			
	16-20 yıl (4)	69	3,81	1,07			
	20 yıl ve üzeri (5)	65	3,93	1,03			
Gümrük Cezalarına Karşı Firmaların Reaksiyonu	1-5 yıl (1)	106	3,58	1,22	1,354	0,249	(1-5)
	6-10 yıl (2)	110	3,60	1,08			
	11-15 yıl (3)	52	3,66	1,10			
	16-20 yıl (4)	69	3,65	1,14			
	20 yıl ve üzeri (5)	65	3,95	1,00			
Genel	1-5 yıl (1)	106	3,52	1,19	2,021	0,091	(1-5)
	6-10 yıl (2)	110	3,66	0,98			
	11-15 yıl (3)	52	3,71	1,07			
	16-20 yıl (4)	69	3,76	0,99			
	20 yıl ve üzeri (5)	65	3,98	0,96			

Tablo 45’de gösterildiği üzere gümrük müşavirlerinin gümrük cezalarına bakış düzeylerininmesleki kıdemlerine göre farklılıklarının anlamlılık gösterip göstermediğini belirlenmesi için yapılan anova testi sonuçlarına göre; gümrük cezalarının etkinliği

düzeylerininmesleki kıdemlerine göre farkının istatistiksel olarak anlamlılık gösterdiği saptanmıştır. Mesleki kıdemi 20 yıl ve üzeri olanların ($\bar{X}$=4,03) gümrük cezalarının etkinliği düzeylerinin 1-5 yıl olanlara ($\bar{X}$=3,49) göre daha yüksektir. Gruplar arasındaki farkın kaynağı post-hoc testlerinden scheffe testi ile belirlenmiştir. Gruplar arasındaki farkın kaynağı post-hoc testlerinden scheffe testi ile belirlenmiştir.

Tablo 46. Gümrük Müşavirlerinin Gümrük Cezalarına Bakış Düzeylerinin Kurumdaki Kıdemlerine Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Anova Testi Sonuçları

Alt Boyutlar	Kurumdaki Kıdem	n	$\bar{X}$	s.s	F	p	Scheffe
Gümrük Cezalarının Etkinliği	1 yıl ve daha az(1)	56	3,44	1,27	2,597	**0,036***	(1-4)
	1-5 yıl(2)	87	3,68	1,17			
	6-10 yıl(3)	94	3,64	1,10			
	11-15 yıl(4)	101	3,91	0,95			
	16 yıl ve üzeri(5)	64	3,96	1,02			
Gümrük Cezalarının Etkililiği	1 yıl ve daha az(1)	56	3,54	1,17	2,581	**0,037***	(1-4)
	1-5 yıl(2)	87	3,48	1,14			
	6-10 yıl(3)	94	3,57	1,16			
	11-15 yıl (4)	101	3,91	1,02			
	16 yıl ve üzeri (5)	64	3,83	1,04			
Gümrük Cezalarına Karşı Firmaların Reaksiyonu	1 yıl ve daha az(1)	56	3,61	1,26	1,459	0,214	(1-4)
	1-5 yıl(2)	87	3,60	1,13			
	6-10 yıl(3)	94	3,50	1,14			
	11-15 yıl(4)	101	3,84	1,00			
	16 yıl ve üzeri(5)	64	3,79	1,13			
Genel	1 yıl ve daha az(1)	56	3,51	1,19	2,256	0,062	(1-4)
	1-5 yıl(2)	87	3,60	1,08			
	6-10 yıl(3)	94	3,58	1,08			
	11-15 yıl(4)	101	3,89	0,94			
	16 yıl ve üzeri(5)	64	3,88	0,99			

Tablo 46’ da gösterildiği üzere gümrük müşavirlerinin gümrük cezalarına bakış düzeylerinin kurumdaki kıdemlerine göre farklılıklarının anlamlılık gösterip göstermediğini belirlenmesi için yapılan anova testi sonuçlarına göre; gümrük cezalarına bakış düzeylerininkurumdaki kıdemlerine göre farkının istatistiksel olarak anlamlılık gösterdiği saptanmıştır. Kurumdaki kıdemi 11-15 yıl olanların ($\bar{X}$=3,91) gümrük cezalarının etkinliği düzeylerinin 1 yıl ve daha az olanlara ($\bar{X}$=3,44) göre daha yüksektir. Gümrük cezalarının etkililiği düzeylerinin kurumdaki kıdemlerine göre farkının istatistiksel olarak anlamlılık gösterdiği saptanmıştır. Kurumdaki kıdemi 11-15 yıl olanların ($\bar{X}$=3,91) gümrük cezalarının etkililiği düzeylerinin 1 yıl ve daha az olanlara ($\bar{X}$=3,54) göre daha yüksektir. Gruplar arasındaki farkın kaynağı post-hoc testlerinden scheffe testi ile belirlenmiştir. Gruplar arasındaki farkın kaynağı post-hoc testlerinden scheffe testi ile belirlenmiştir.

Tablo 47. Gümrük Müşavirlerinin Gümrük Cezalarına Bakış Düzeylerinin Karşı Karşıya Kalınan Ceza ve Yaptırımlara Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Anova Testi Sonuçları

Alt Boyutlar	Ceza ve Yaptırım	n	$\bar{X}$	s.s	F	p
Gümrük Cezalarının Etkinliği	Vergi kaybına bağlı ceza	136	3,75	1,07	0,014	0,986
	Usulsüzlük cezası	133	3,73	1,13		
	Diğer idari yaptırım	133	3,73	1,12		
Gümrük Cezalarının Etkililiği	Vergi kaybına bağlı ceza	136	3,71	1,11	0,079	0,924
	Usulsüzlük cezası	133	3,67	1,08		
	Diğer idari yaptırım	133	3,65	1,16		
Gümrük Cezalarına Karşı Firmaların Reaksiyonu	Vergi kaybına bağlı ceza	136	3,70	1,12	0,076	0,927
	Usulsüzlük cezası	133	3,66	1,10		
	Diğer idari yaptırım	133	3,64	1,15		
Genel	Vergi kaybına bağlı ceza	136	3,72	1,04	0,046	0,955
	Usulsüzlük cezası	133	3,69	1,05		
	Diğer idari yaptırım	133	3,69	1,08		

Tablo 47' de gösterildiği üzere gümrük müşavirlerinin edilen gümrük cezalarına bakış düzeylerinin karşı karşıya kalınan ceza ve yaptırımlara göre farklılıklarının anlamlılık gösterip göstermediğini belirlenmesi için yapılan anova testi sonuçlarına görefarkının istatistiksel olarak anlamlılık göstermediği saptanmıştır. ($p>0.05$).

c. Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Düzeyine Ait Analiz Sonuçları

Gümrük müşavirlerinin uyuşmazlık çözüm yollarına bakış düzeylerine ait normallik dağılımı Tablo 48' de gösterilmiştir.

Tablo 48. Gümrük Müşavirlerinin Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Düzeyinin Ölçülmesine İlişkin Normallik Testi Sonuçları

Alt Boyutlar	Merkezi Eğilim Ölçümleri			
	$\bar{X}$	Medyan	Çarpıklık	Basıklık
Gümrük İdaresinin Alt Yapısı	3,70	4,20	-0,979	-0,249
Gümrük İdaresinin Performansı	3,66	4,05	-0,942	-0,340
Gümrük İdaresinin Uyuşmazlık Çözümünde Yasal Enstrümanları	3,70	4,00	-1,002	-0,115
Genel	3,68	4,22	-1,000	-0,281

Tablo 48' de gösterildiği üzere verilerin dağılımları "aritmetik ortalama", "medyan", "çarpıklık ve basıklık katsayıları" ile analiz edildiğinde verilerin normal dağılıma uygun olduğu belirlenmiştir. Bununla birlikte çarpıklık ve basıklık kat sayıları da incelendiğinde de aynı sonuca ulaşılmıştır.

Tablo 49. Gümrük Müşavirlerinin Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Düzeyinin Ölçülmesine Ait Betimsel Bulgular

Alt Boyutlar	$\bar{X}$	s.s.
Gümrük İdaresinin Alt Yapısı	3,70	1,06
Gümrük İdaresinin Performansı	3,66	1,08
Gümrük İdaresinin Uyuşmazlık Çözümünde Yasal Enstrümanları	3,70	1,08
Genel	3,68	1,03

Tablo 49' da gösterildiği üzere gümrük müşavirlerininuyuşmazlık çözüm yollarına bakış düzeyinin ölçülmesine ait betimsel bulgular incelendiğinde katılımcıların; genel algılarının ($\bar{x}$=3,68) yüksek, gümrük idaresinin alt yapısıalgılarının ($\bar{x}$=3,70) yüksek, gümrük idaresinin performansı algılarının ($\bar{x}$=3,66) yüksek, gümrük idaresinin uyuşmazlık çözümünde yasal enstrümanları algılarının ($\bar{x}$=3,70) yüksek olduğu belirlenmiştir.

Tablo 50. Gümrük Müşavirlerinin Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Düzeyinin Ölçülmesinin Cinsiyetlerine Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Bağımsız Örneklem T-testi Sonuçları

Alt Boyutlar	Cinsiyet	n	$\bar{X}$	s. s	t	sd	p
Gümrük İdaresinin Alt Yapısı	Kadın	115	3,57	1,07	-1,599	402	0,111
	Erkek	287	3,75	1,05			
Gümrük İdaresinin Performansı	Kadın	115	3,49	1,07	-1,971	402	0,049
	Erkek	287	3,73	1,08			
Gümrük İdaresinin Uyuşmazlık Çözümünde Yasal Enstrümanları	Kadın	115	3,56	1,03	-1,643	402	0,101
	Erkek	287	3,75	1,10			
Genel	Kadın	115	3,52	0,98	-1,894	402	0,059
	Erkek	287	3,74	1,05			

Tablo 50' de gösterildiği üzere gümrük müşavirlerininu yuşmazlık çözüm yollarınabakış düzeyinin ölçülmesinincinsiyetlerine göre farklılıklarının anlamlılık gösterip göstermediğini belirlenmesi için yapılan t-testi sonucuna göre farkının istatistiksel olarak anlamlılık göstermediği saptanmıştır.

Tablo 51. Gümrük Müşavirlerinin Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Düzeyinin Ölçülmesinin Eğitim Durumlarına Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Bağımsız Örneklem T-testi Sonuçları

Alt Boyutlar	Eğitim Durumu	n	$\bar{X}$	s.s	t	sd	p
Gümrük İdaresinin Alt Yapısı	Lisans	318	3,69	1,08	-0,301	402	0,764
	Lisansüstü	84	3,73	0,99			
Gümrük İdaresinin Performansı	Lisans	318	3,66	1,11	-0,228	402	0,820
	Lisansüstü	84	3,69	0,97			
Gümrük İdaresinin Uyuşmazlık Çözümünde Yasal Enstrümanları	Lisans	318	3,69	1,08	-0,131	402	0,896
	Lisansüstü	84	3,71	1,09			
Genel	Lisans	318	3,67	1,06	-0,242	402	0,809
	Lisansüstü	84	3,70	0,93			

Tablo 51 de gösterildiği üzere gümrük müşavirlerinin uyuşmazlık çözüm yollarına bakış düzeyinin ölçülmesinin eğitim durumlarına göre farklılıklarının anlamlılık gösterip göstermediğini belirlenmesi için yapılan bağımsız örneklem t-testi sonuçlarına göre farkının istatistiksel olarak anlamlılık göstermediği saptanmıştır.

Tablo 52. Gümrük Müşavirlerinin Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Düzeyinin Ölçülmesinin Gümrük İşlerini Yürütme Yöntemlerine Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Bağımsız Örneklem T-testi Sonuçları

Alt Boyutlar	Gümrük İşlerini Yürütme Yöntemleri	n	$\bar{X}$	s.s	t	sd	p
Gümrük İdaresinin Alt Yapısı	Doğrudan temsilci	193	3,64	1,10	-1,066	402	0,287
	Dolaylı temsilci	209	3,75	1,02			
Gümrük İdaresinin Performansı	Doğrudan temsilci	193	3,58	1,13	-1,383	402	0,167
	Dolaylı temsilci	209	3,73	1,03			
Gümrük İdaresinin Uyuşmazlık Çözümünde Yasal Enstrümanları	Doğrudan temsilci	193	3,66	1,13	-0,653	402	0,514
	Dolaylı temsilci	209	3,73	1,04			
Genel	Doğrudan temsilci	193	3,61	1,08	-1,225	402	0,221
	Dolaylı temsilci	209	3,74	0,99			

Tablo 52’ de gösterildiği üzere gümrük müşavirlerinin uyuşmazlık çözüm yollarına bakış düzeyinin ölçülmesininşirketleringünlük işlerini yürütme yöntemlerine göre farklılıklarının anlamlılık gösterip göstermediğini belirlenmesi için yapılan t-testi sonucuna göre farkının istatistiksel olarak anlamlılık göstermediği saptanmıştır.

Tablo 53. Gümrük Müşavirlerinin Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Düzeyinin Yaşlarına Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Anova Testi Sonuçları

Alt Boyutlar	Yaş	n	$\bar{X}$	s.s	F	p
Gümrük İdaresinin Alt Yapısı	22-31 yaş	134	3,65	1,11	0,422	0,737
	32-41 yaş	99	3,65	1,07		
	42-51 yaş	117	3,78	1,00		
	52 yaş ve üzeri	52	3,73	1,03		
Gümrük İdaresinin Performansı	22-31 yaş	134	3,64	1,17	1,819	0,143
	32-41 yaş	99	3,52	1,13		
	42-51 yaş	117	3,85	0,97		
	52 yaş ve üzeri	52	3,59	0,97		
Gümrük İdaresinin Uyuşmazlık Çözümünde Yasal Enstrümanları	22-31 yaş	134	3,68	1,10	0,066	0,978
	32-41 yaş	99	3,67	1,11		
	42-51 yaş	117	3,72	1,07		
	52 yaş ve üzeri	52	3,72	1,05		
Genel	22-31 yaş	134	3,65	1,10	0,973	0,406
	32-41 yaş	99	3,58	1,07		
	42-51 yaş	117	3,81	0,96		
	52 yaş ve üzeri	52	3,65	0,95		

Tablo 53'te gösterildiği üzere gümrük müşavirlerininuyuşmazlık çözüm yollarına bakış düzeyinin ölçülmesinin yaşlarına göre farklılıklarının anlamlılık gösterip göstermediğini belirlenmesi için yapılan anova testi sonuçlarına göre; farkının istatistiksel olarak anlamlılık göstermediği saptanmıştır.

Tablo 54. Gümrük Müşavirlerinin Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Düzeyinin Ölçülmesinin Mesleki Kıdemlerine Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Anova Testi Sonuçları

Alt Boyutlar	Mesleki Kıdem	n	$\bar{X}$	s.s	F	p	Scheffe
Gümrük İdaresinin Alt Yapısı	1-5 yıl (1)	106	3,46	1,17	3,204	**0,013***	(1-5)
	6-10 yıl (2)	110	3,68	1,05			
	11-15 yıl (3)	52	3,78	1,02			
	16-20 yıl(4)	69	3,70	1,01			
	20 yıl ve üzeri(5)	65	4,04	0,87			
Gümrük İdaresinin Performansı	1-5 yıl(1)	106	3,43	1,27	3,245	**0,012***	(1-5)
	6-10 yıl(2)	110	3,60	1,02			
	11-15 yıl(3)	52	3,75	1,02			
	16-20 yıl(4)	69	3,72	1,01			
	20 yıl ve üzeri(5)	65	4,01	0,88			
Gümrük İdaresinin Uyuşmazlık Çözümünde Yasal Enstrümanları	1-5 yıl(1)	106	3,48	1,17	2,582	**0,037***	(1-5)
	6-10 yıl(2)	110	3,70	1,04			
	11-15 yıl(3)	52	3,75	1,03			
	16-20 yıl(4)	69	3,67	1,07			
	20 yıl ve üzeri(5)	65	4,02	0,99			
Genel	1-5 yıl(1)	106	3,45	1,18	3,368	**0,010***	(1-5)
	6-10 yıl(2)	110	3,64	0,98			
	11-15 yıl(3)	52	3,76	0,99			
	16-20 yıl(4)	69	3,71	0,98			
	20 yıl ve üzeri(5)	65	4,02	0,86			

Tablo 54'te gösterildiği üzere gümrük müşavirlerinin uyuşmazlık çözüm yollarına bakış düzeyinin ölçülmesinin mesleki kıdemlerine göre farklılıklarının anlamlılık gösterip göstermediğini belirlenmesi için yapılan anova testi sonuçlarına göre; uyuşmazlık çözüm yollarına bakış düzeyinin ölçülmesinin mesleki kıdemlerine göre farkının istatistiksel olarak anlamlılık gösterdiği saptanmıştır. Kurumdaki kıdemi 20 yıl ve üzeri olanların ($\bar{X}$=4,02) gümrük idaresinin uyuşmazlık çözümünde performans düzeyi 1-5 yıl olanlara ($\bar{X}$=3,45) göre daha yüksektir. Gümrük idaresinin alt yapısı düzeylerinin mesleki kıdemlerine göre farkının istatistiksel olarak anlamlılık gösterdiği saptanmıştır. Kurumdaki kıdemi 20 yıl ve üzeri olanların ($\bar{X}$=4,04) gümrük idaresinin alt yapısı düzeyleri 1-5 yıl olanlara ($\bar{X}$=3,46) göre daha yüksektir. Gümrük idaresinin performansı düzeylerinin mesleki kıdemlerine göre farkının istatistiksel olarak anlamlılık gösterdiği saptanmıştır. Kurumdaki kıdemi 20 yıl ve üzeri olanların ($\bar{X}$=4,01) gümrük idaresinin performansı düzeyleri 1-5 yıl olanlara ($\bar{X}$=3,43) göre daha yüksektir. Gümrük idaresinin uyuşmazlık çözümünde yasal enstrümanları düzeylerinin mesleki kıdemlerine göre farkının istatistiksel olarak anlamlılık gösterdiği saptanmıştır. Kurumdaki kıdemi 20 yıl ve üzeri olanların ($\bar{X}$=4,02) idaresinin uyuşmazlık çözümünde yasal enstrümanları düzeyleri 1-5 yıl olanlara ($\bar{X}$=3,48) göre daha yüksektir. Gruplar arasındaki farkın kaynağı post-hoc testlerinden scheffe testi ile belirlenmiştir.

Tablo 55. Gümrük Müşavirlerinin Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Düzeyinin Ölçülmesinin Kurumdaki Kıdemlerine Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Anova Testi Sonuçları

Alt Boyutlar	Kurumdaki Kıdem	n	$\bar{X}$	s.s	F	p	Scheffe
Gümrük İdaresinin Alt Yapısı	1 yıl ve daha az (1)	56	3,40	1,14	3,628	**0,006***	(1-4)
	1-5 yıl (2)	87	3,59	1,15			
	6-10 yıl (3)	94	3,58	1,08			
	11-15 yıl (4)	101	3,89	0,91			
	16 yıl ve üzeri (5)	64	3,98	0,94			
Gümrük İdaresinin Performansı	1 yıl ve daha az (1)	56	3,39	1,21	3,692	**0,006***	(1-4)
	1-5 yıl (2)	87	3,53	1,21			
	6-10 yıl (3)	94	3,53	1,08			
	11-15 yıl(4)	101	3,91	0,92			
	16 yıl ve üzeri (5)	64	3,89	0,92			
Gümrük İdaresinin Uyuşmazlık Çözümünde Yasal Enstrümanları	1 yıl ve daha az (1)	56	3,52	1,16	2,193	0,069	
	1-5 yıl (2)	87	3,55	1,13			
	6-10 yıl (3)	94	3,60	1,10			
	11-15 yıl (4)	101	3,88	0,96			
	16 yıl ve üzeri (5)	64	3,89	1,07			
Genel	1 yıl ve daha az(1)	56	3,41	1,12	3,664	**0,006***	(1-4)
	1-5 yıl(2)	87	3,55	1,12			
	6-10 yıl(3)	94	3,56	1,05			
	11-15 yıl(4)	101	3,90	0,89			
	16 yıl ve üzeri(5)	64	3,92	0,91			

Tablo 55'te gösterildiği üzere gümrük müşavirlerinin uyuşmazlık çözüm yollarına bakış düzeyinin ölçülmesinin kurumdaki kıdemlerine göre farklılıklarının anlamlılık gösterip göstermediğini belirlenmesi için yapılan anova testi sonuçlarına göre; uyuşmazlık çözüm yollarına bakış düzeyinin ölçülmesi kurumdaki kıdemlerine göre farkının istatistiksel olarak anlamlılık gösterdiği saptanmıştır. (F=3.664; p=0.006; p<0.05). Kurumdaki kıdemi 11-15 yıl olanların ($\bar{X}$=3,90) uyuşmazlık çözüm yollarına bakış düzeyi kurumdaki kıdemi 1 yıl ve daha az olanlara ($\bar{X}$=3,41) göre daha yüksektir. Gümrük idaresinin alt yapısı düzeyleri kurumdaki kıdemlerine göre farkının istatistiksel olarak anlamlılık gösterdiği saptanmıştır. Kurumdaki kıdemi 11-15 yıl olanların ($\bar{X}$=3,89) gümrük idaresinin alt yapısı düzeyleri kurumdaki kıdemi 1 yıl ve daha az olanlara ($\bar{X}$=3,40) göre daha yüksektir. Gümrük idaresinin performansı düzeylerinin kurumdaki kıdemlerine göre farkının istatistiksel olarak anlamlılık gösterdiği saptanmıştır. Kurumdaki kıdemi 11-15 yıl olanların ($\bar{X}$=3,91) gümrük idaresinin performansı düzeyleri kurumdaki kıdemi 1 yıl ve daha az olanlara ($\bar{X}$=3,39) göre daha yüksektir. Gruplar arasındaki farkın kaynağı post-hoc testlerinden scheffe testi ile belirlenmiştir.

Tablo 56. Gümrük Müşavirlerinin Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Düzeyinin Ölçülmesinin Şirket Olarak Karşı Karşıya Kalınan Ceza ve Yaptırımlara Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Anova Testi Sonuçları

Alt Boyutlar	Ceza ve Yaptırım	n	$\bar{X}$	s.s	F	p
Gümrük Cezalarının Etkinliği	Vergi kaybına bağlı ceza	136	3,64	1,12	0,496	0,610
	Usulsüzlük cezası	133	3,77	1,00		
	Diğer idari yaptırım	133	3,70	1,06		
Gümrük Cezalarının Etkililiği	Vergi kaybına bağlı ceza	136	3,61	1,17	0,201	0,818
	Usulsüzlük cezası	133	3,69	1,03		
	Diğer idari yaptırım	133	3,68	1,06		
Gümrük Cezalarına Karşı Firmaların Reaksiyonu	Vergi kaybına bağlı ceza	136	3,67	1,10	0,214	0,808
	Usulsüzlük cezası	133	3,75	1,01		
	Diğer idari yaptırım	133	3,67	1,14		
Genel	Vergi kaybına bağlı ceza	136	3,63	1,10	0,272	0,762
	Usulsüzlük cezası	133	3,72	0,97		
	Diğer idari yaptırım	133	3,68	1,03		

Tablo 56' da gösterildiği üzere gümrük müşavirlerinin uyuşmazlık çözüm yollarına bakış düzeyinin ölçülmesinin karşı karşıya kalınan ceza ve yaptırımlara göre farklılıklarının

anlamlılık gösterip göstermediğini belirlenmesi için yapılan anova testi sonuçlarına göre farkının istatistiksel olarak anlamlılık göstermediği saptanmıştır. (p>0.05).

D. DIŞ TİCARET SORUMLULARINA AİT BULGULAR VE ANALİZ SONUÇLARI

1. Dış Ticaret Sorumlularına Ait Bulgular

Dış ticaret sorumlularına ait demografik bulgular, araştırma hipotezlerine ait bulgular, araştırma modeline ait bulgular bu başlık altında ele alınacaktır.

a. Demografik Bulgular

Araştırmaya katılan dış ticaret sorumlularının demografik bilgileri Tablo 57'de sunulmuştur.

Tablo 57. Dış Ticaret Sorumlularının Demografik Özelliklerine Göre Dağılımları

Demografik	Grup	n	Yüzde%
Cinsiyet	Kadın	257	49,1
	Erkek	266	50,9
Yaş	22-31 yaş	164	31,4
	32-41 yaş	149	28,5
	42-51 yaş	134	25,6
	52 yaş ve üzeri	76	14,5
Eğitim Düzeyi	Lise	59	11,3
	Ön lisans	348	66,5
	Lisans	116	22,2
Mesleki Tecrübe	1-5 yıl	191	36,5
	6-10 yıl	183	35,0
	11-15 yıl	48	9,2
	16-20 yıl	59	11,3
	20 yıl ve üzeri	42	8,0
Kurum Tecrübesi	1 yıl ve daha az	109	20,8
	1-5 yıl	170	32,5
	6-10 yıl	140	26,8
	11-15 yıl	43	8,2
	16 yıl ve üzeri	61	11,7
Günlük İşleri Yürütme Rutini	Doğrudan temsilci ile	288	55,1
	Dolaylı temsilci ile	235	44,9
Şirketin Genelde Karşılaştığı Ceza/Yaptırım	Vergi kaybına bağlı ceza	169	32,3
	Usulsüzlük cezası	167	31,9
	Diğer idari yaptırım	187	35,8
	Toplam	**523**	**100,0**

Tablo 57' de gösterildiği üzere dış ticaret sorumlularının demografik özelliklerine göre dağılımları incelendiğinde; %49,1'inin kadın, %50,9'unun erkek, %31,4'ünün 22-31 yaş, %28,5'inin 32-41 yaş, %25,6'sının 42-51 yaş, %14,5'inin 52 yaş ve üzeri olduğu

belirlenmiştir. Katılımcıların %11,3'ünün lise, %66,5'inin ön lisans ve %22,2'sinin lisans eğitimi aldığı belirlenmiştir. Mesleki kıdemlerine göre dağılımları belirlendiğinde; büyük çoğunluğunun %36,5 ile 1-5 yıllık tecrübesi ve kurum tecrübeleri incelendiğinde büyük çoğunluğunun %32,5ile 1-5 yıllık kurum tecrübelerinin olduğu belirlenmiştir. Şirketin işleri yürütme rutininin %55,1'lik kısmını doğrudan temsilci ile yürütme, %44,9'luk oranla dolaylı temsilci ile yürütme oluşturmaktadır. Şirketin genelde karşılaştığı cezalara göre dağılımları incelendiğinde; %32,3'ünün vergi kaybına bağlı ceza, %31,9'unun usulsüzlük cezası, %35,8'inin diğer idari yaptırımlar olduğu belirlenmiştir.

b. Araştırma Hipotezlerine Ait Bulgular

Araştırma hipotezlerine ait değişkenlerin birbirleri ile ilişkileri Tablo 58'de gösterilmektedir.

Tablo 58. Araştırmada Kullanılan Değişkenlerin Birbirleri Arasındaki İlişki

Değişkenler	(1)	(2)	(3)
Gümrük Sorunlarına Bakış (1)	1	0,782**	0,741**
Gümrük Cezalarına Bakış (2)		1	
Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış (3)			1
**p<0,01			

Tablo 58' de yer alan değişkenler arasındaki ilişkinin incelenmesi için pearson korelasyon analizi yapılmış olup, yapılan korelasyon analizi sonucuna göre; gümrük sorunlarına bakışları ile gümrük cezalarına bakışları arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki olduğu belirlenmiştir. Bu sonuç araştırmanın dış ticaret sorumluları için kurulan birinci hipotezi olan "Gümrük yükümlülerinin gümrük sorunlarına bakışları ile gümrük cezalarına bakışları arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki vardır." hipotezinin kabul edildiğini göstermektedir. Bu durumda dış ticaret sorumlularının gümrük sorunlarına bakış tutumları artırıldığında gümrük cezalarına bakış tutumları düzeylerinde de pozitif ve anlamlı bir artış olacağı anlamına gelmektedir.

Gümrük sorunlarına bakışları ile uyuşmazlık çözüm yollarına bakışları arasında pozitif yönlü yüksek seviyede bir ilişki olduğu belirlenmiştir. Bu sonuç araştırmanın ikinci hipotezi olan "Gümrük yükümlülerinin gümrük sorunlarına bakışları ile uyuşmazlık çözüm yollarına bakış düzeyleri arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki vardır." hipotezinin kabul edildiğini

göstermektedir. Bu durumda dış ticaret sorumlularının gümrük sorunlarına bakış tutumları artırıldığında uyuşmazlık çözüm yollarına bakış düzeylerinde de pozitif ve anlamlı bir artış olacağı anlamına gelmektedir. Korelasyon hipotezlerinin kabul veya red durumuna ait sonuçlar Tablo 59'da verilmiştir**.** Tablo incelendiğinde hipotezlerin kabul edildiği görülmektedir.

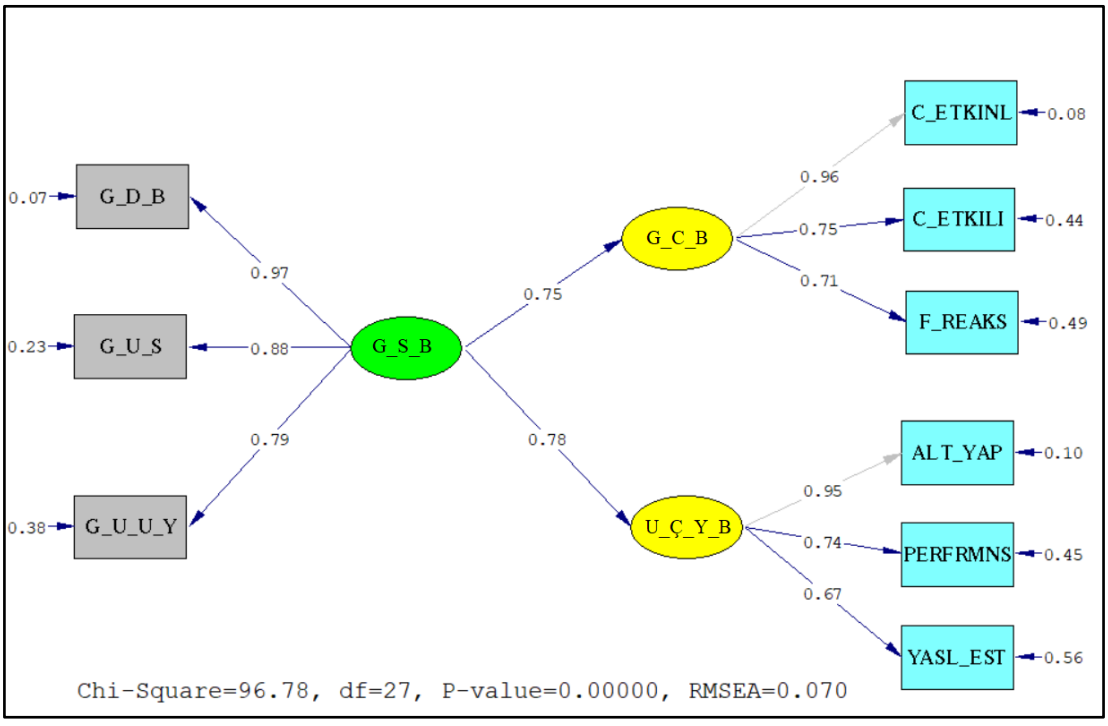
Tablo 59. Korelasyon Hipotezlerine Ait Kabul-Red Tablosu

Hipotezler	Yollar	r	p	Hipotez Sonucu
H_1: Dış ticaret sorumlularının gümrük işlem ve uygulamalarında karşılaştıkları sorunlar ve sorunların çözümüne yönelik algıları ile gümrük cezaları etkinliğine yönelik algıları arasında anlamlı bir ilişki vardır	**(1)←→ (2)**	0.782	0.000**	**Kabul**
H_2: Dış ticaret sorumlularının gümrük işlem ve uygulamalarında karşılaştıkları sorunlar ve sorunların çözümlerine yönelik algıları ile gümrük idaresinin uyuşmazlık çözümünde sergiledikleri performans düzeyleri ile ilgili algıları arasında anlamlı bir ilişki vardır.	**(1) ←→ (3)**	0.741	0.000**	**Kabul**
**p<0,01				

c. Araştırma Modeline Ait Bulgular

Araştırmanın bu kısmında araştırma modeli ait sonuçlara ilişkin bulgular yer almaktadır.

Şekil 13. Dış Ticaret Sorumluları Path Diyagramı



G_D_B= Gümrük ve dış ticaret süreçlerine bakış açıları, G_U_S= Gümrük uyuşmazlıkları sebepleri, G_U_U_Y= Gümrük uyuşmazlıkları usul ve yöntemleri, G_S_B=Gümrük Sorunlarına Bakışları, C_ETKINL= Gümrük cezalarının etkinliği, C_ETKILI= Gümrük cezalarının etkililiği, F_REAKS= Gümrük cezalarına karşı firmaların reaksiyonu, G_C_E=Gümrük Cezalarına Bakışları, ALT_YAP= Gümrük idaresinin alt yapısı, PERFRMNS= Gümrük idaresinin performansı, YASL_EST= Gümrük idaresinin uyuşmazlık çözümünde yasal enstrümanları, U_Ç_Y_B=Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakışları

Dış ticaret sorumluları için kurulan model test edildiğinde Şekil 13'teki path diyagramı ortaya çıkmıştır. Dış ticaret sorumlularının path diyagramı bulgularına göre yapılan değerlendirme ise Tablo 60'da gösterilmiştir.

Tablo 60. Dış Ticaret Sorumluları Uyum Kriteri Bulguları

Uyum Kriterleri	Mükemmel Uyum	Kabul Edilebilir Uyum	Değerler	Sonuç
$\chi 2/sd$	≤3	≤5	3.58	Kabul Edilebilir Uyum
RMSEA	0 <RMSEA<0.05	0.05 ≤ RMSEA ≤ 0.10	0.70	Kabul Edilebilir Uyum
RMR	0 ≤ RMR<0.05	0.05 ≤ SRMR ≤ 0.10	0.01	Mükemmel Uyum
SRMR	0 ≤ SRMR<0.05	0.05 ≤ SRMR ≤ 0.10	0.12	Mükemmel Uyum
NFI	0.95 ≤ NFI ≤ 1	0.90 ≤NFI ≤ 0.95	0.99	Mükemmel Uyum
NNFI	0.95 ≤ NNFI ≤ 1	0.90 ≤NNFI ≤ 0.95	0.99	Mükemmel Uyum
CFI	0.95 ≤ CFI ≤ 1	0.90 ≤CFI ≤ 0.95	0.99	Mükemmel Uyum
GFI	0.95 ≤ GFI ≤ 1	0.90 ≤GFI ≤ 0.95	0.99	Mükemmel Uyum
AGFI	0.90 ≤ AGFI ≤ 1	0.85 ≤ AGFI ≤ 0.90	0.98	Mükemmel Uyum

Tablo 60 dış ticaret sorumlularının $\chi 2/sd$ ve RMSEA değerinin "kabul edilebilir uyum" a sahip olduğunu göstermektedir. Diğer uyum kriterleri de "mükemmel uyum" sınırları içerisinde olduğu belirlenmiştir

Ulaşılan bulgulara göre araştırmanın hipotezlerine ilişkin sonuçlar Tablo 61'de verilmiştir.

Tablo 61. Araştırmanın Dış Ticaret Sorumluları İçin Kurulan Modeline İlişkin Standardize Edilmiş T-Değerleri ve Açıklanan Varyans Düzeyleri

Hipotezler	Yollar	sd	t değeri	Hipotez Sonucu
H3: Dış ticaret sorumlularının gümrük sorunlarına bakışlarının gümrük cezalarına bakışları üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkisi vardır.	G_S_B➔G_C_B	0,75	22.49**	**Kabul**
H_4: Dış ticaret sorumlularının gümrük sorunlarına bakışlarının uyuşmazlık çözüm yollarına bakışları üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkisi vardır.	G_S_B➔U_Ç_Y_B	0,78	22.93**	**Kabul**
**p<0.01				

Kurulan araştırma modeline ait hipotez sonuçları incelendiğinde dış ticaret sorumlularının gümrük sorunlarına bakışlarının gümrük cezalarına bakışlarıüzerinde pozitifve anlamlı bir etkisi olduğu belirlenmiştir. Bu sonuç incelendiğinde araştırmanın üçüncü hipotezi kabul

edilmiş olup dış ticaret sorumlularının gümrük sorunlarına bakışlarına ilişkin algılarında bir birimlik bir artış gümrük cezalarına bakışları algılarını 0.75 birimlik artırmaktadır.

Dış ticaret sorumlularının gümrük sorunlarına bakışları algılarının uyuşmazlık çözüm yollarına bakış algıları üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkisi olduğu belirlenmiştir. Bu bağlamda araştırmanın dördüncü hipotezi kabul edilmiş olup dış ticaret sorumlularının gümrük sorunlarına bakışları algılarında bir birimlik bir artış, uyuşmazlık çözüm yolları algılarını 0.78 birimlik artırmaktadır.

2. Dış Ticaret Sorumlularına Ait Analiz Sonuçları

Araştırmanın bu bölümünde araştırmaya katılan dış ticaret sorumlularına ilişkin elde edilen verilerin normal dağılıp dağılmadığı, betimsel istatistikleri ve demografik özelliklere göre farklılıklarının analiz edilmiştir.

a. Gümrük Sorunlarına Bakış Düzeylerine Ait Analiz Sonuçları

Dış ticaret sorumlularının gümrük sorunlarına bakış düzeylerine ait normallik dağılımı Tablo 62'de gösterilmiştir.

Tablo 62. Dış Ticaret Sorumlularının Gümrük Sorunlarına Bakış Düzeylerine İlişkin Normallik Testi Sonuçları

Alt Boyutlar	Merkezi Eğilim Ölçümleri			
	$\bar{X}$	Medyan	Çarpıklık	Basıklık
Gümrük ve Dış Ticaret Süreçlerine Bakış Açıları	3,19	3,12	-0,055	-1,351
Gümrük Uyuşmazlıkları Sebepleri	3,17	3,62	-0,280	-1,439
Gümrük Uyuşmazlıkları Usul ve Yöntemleri	2,98	3,00	-0,076	-1,095
Genel	3,12	3,08	-0,087	-1,463

Tablo 62' de gösterildiği üzere verilerin dağılımları "aritmetik ortalama", "medyan", "çarpıklık ve basıklık katsayıları" ile analiz edildiğinde verilerin normal dağılıma uygun olduğu belirlenmiştir. Çarpıklık ve basıklık kat sayıları da incelendiğinde de aynı sonuca ulaşılmıştır.

Tablo 63. Dış Ticaret Sorumlularının Gümrük Sorunlarına Bakış Düzeylerine Ait Betimsel Bulgular

Alt Boyutlar	$\bar{X}$	s.s.
Gümrük ve Dış Ticaret Süreçlerine Bakış Açıları	3,20	1,04
Gümrük Uyuşmazlıkları Sebepleri	3,18	1,25
Gümrük Uyuşmazlıkları Usul ve Yöntemleri	2,98	1,11
Genel	3,13	1,06

Tablo 63'te gösterildiği üzere dış ticaret sorumlularınıngümrük sorunlarına bakış düzeylerine aitbetimse bulgular incelendiğinde katılımcıların; genel algılarının ($\bar{x}$=3,13) orta, gümrük ve dış ticaret süreçlerine bakış açıları algılarının ($\bar{x}$=3,20) orta, gümrük uyuşmazlıkları sebepleri algılarının ($\bar{x}$=3,18) orta, gümrük uyuşmazlıkları usul ve yöntemleri algılarının ($\bar{x}$=2,98) orta olduğu belirlenmiştir.

Tablo 64. Dış Ticaret Sorumlularının Gümrük Sorunlarına Bakış Düzeylerinin Cinsiyetlerine Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Bağımsız Örneklem T-testi Sonuçları

Alt Boyutlar	Cinsiyet	n	$\bar{X}$	s.s	t	sd	p
Gümrük ve Dış Ticaret Süreçlerine Bakış Açıları	Kadın	257	3,27	1,05	1,549	523	0,122
	Erkek	266	3,13	1,04			
Gümrük Uyuşmazlıkları Sebepleri	Kadın	257	3,30	1,25	2,183	523	**0,029***
	Erkek	266	3,06	1,24			
Gümrük Uyuşmazlıkları Usul ve Yöntemleri	Kadın	257	3,07	1,14	1,756	523	0,080
	Erkek	266	2,90	1,07			
Genel	Kadın	257	3,22	1,08	1,979	523	**0,048***
	Erkek	266	3,04	1,04			

p<0,05

Tablo 64' te gösterildiği üzere dış ticaret sorumlularının gümrük sorunlarına bakış düzeylerinin cinsiyetlerine göre farklılıklarının anlamlılık gösterip göstermediğini belirlenmesi için yapılan bağımsız örneklem t-testi sonucuna göre; gümrük uyuşmazlık sebepleri düzeylerinin cinsiyetlerine göre farkının istatistiksel olarak anlamlılık gösterdiği saptanmıştır. Kadınların ($\bar{X}$=3,30) gümrük uyuşmazlık sebeplerini algılama düzeyleri erkeklere ($\bar{X}$=3,06) göre daha yüksektir. Gümrük sorunlarına bakış düzeylerinin cinsiyetlerine göre farkının istatistiksel olarak anlamlılık gösterdiği saptanmıştır. Kadınların ($\bar{X}$=3,22) gümrük sorunlarına bakış düzeyleri erkeklere ($\bar{X}$=3,04) göre daha yüksektir.

Tablo 65. Dış Ticaret Sorumlularının Gümrük Sorunlarına Bakış Düzeylerinin Eğitim Durumlarına Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Anova Testi Sonuçları

Alt Boyutlar	Eğitim Durumu	n	$\bar{X}$	s.s	F	p
Gümrük ve Dış Ticaret Süreçlerine Bakış Açıları	Lise	59	3,19	0,99	0,078	0,925
	Ön Lisans	348	3,21	1,06		
	Lisans	116	3,17	1,04		
Gümrük Uyuşmazlıkları Sebepleri	Lise	59	3,24	1,24	0,257	0,773
	Ön Lisans	348	3,19	1,25		
	Lisans	116	3,11	1,25		
Gümrük Uyuşmazlıkları Usul ve Yöntemleri	Lise	59	2,83	1,24	0,616	0,540
	Ön Lisans	348	3,00	1,10		
	Lisans	116	3,00	1,07		
Genel	Lise	59	3,10	1,09	0,101	0,904
	Ön Lisans	348	3,14	1,07		
	Lisans	116	3,10	1,05		

Tablo 65'te gösterildiği üzere dış ticaret sorumlularının gümrüksorunlarına bakış düzeylerinin eğitim durumlarına göre farklılıklarının anlamlılık gösterip göstermediğini belirlenmesi için yapılana nova testi sonuçlarına göre farkının istatistiksel olarak anlamlılık göstermediği saptanmıştır.

Tablo 66. Dış Ticaret Sorumlularının Gümrük Sorunlarına Bakış Düzeylerinin Şirketlerin Gümrük İşlerini Yürütme Yöntemlerine Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Bağımsız Örneklem T-testi Sonuçları

Alt Boyutlar	Gümrük İşlerini Yürütme Yöntemleri	n	$\bar{X}$	s.s	t	sd	p
Gümrük ve Dış Ticaret Süreçlerine Bakış Açıları	Doğrudan temsilci	288	3,24	1,03	0,992	523	0,322
	Dolaylı temsilci	235	3,15	1,06			
Gümrük Uyuşmazlıkları Sebepleri	Doğrudan temsilci	288	3,21	1,26	0,603	523	0,547
	Dolaylı temsilci	235	3,14	1,25			
Gümrük Uyuşmazlıkları Usul ve Yöntemleri	Doğrudan temsilci	288	3,07	1,09	1,937	523	0,053
	Dolaylı temsilci	235	2,88	1,12			
Genel	Doğrudan temsilci	288	3,18	1,05	1,198	523	0,231
	Dolaylı temsilci	235	3,06	1,07			

Tablo 66' da gösterildiği üzere dış ticaret sorumlularının gümrük sorunlarına bakış düzeylerininşirketleringünlük işlerini yürütme yöntemlerine göre farklılıklarının anlamlılık gösterip göstermediğini belirlenmesi için yapılan anova testi sonuçlarına göre farkının istatistiksel olarak anlamlılık göstermediği saptanmıştır.

Tablo 67. Dış Ticaret Sorumlularının Gümrük Sorunlarına Bakış Düzeylerinin Yaşlarına Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Anova Testi Sonuçları

Alt Boyutlar	Yaş	n	$\bar{X}$	s.s	F	p
Gümrük ve Dış Ticaret Süreçlerine Bakış Açıları	22-31 yaş	164	3,26	1,05	0,508	0,677
	32-41 yaş	149	3,22	1,07		
	42-51 yaş	134	3,12	1,04		
	52 yaş ve üzeri	76	3,17	1,01		
Gümrük Uyuşmazlıkları Sebepleri	22-31 yaş	164	3,24	1,26	0,547	0,650
	32-41 yaş	149	3,22	1,25		
	42-51 yaş	134	3,07	1,26		
	52 yaş ve üzeri	76	3,17	1,21		
Gümrük Uyuşmazlıkları Usul ve Yöntemleri	22-31 yaş	164	3,00	1,12	0,136	0,939
	32-41 yaş	149	3,01	1,17		
	42-51 yaş	134	2,94	1,07		
	52 yaş ve üzeri	76	2,96	1,02		
Genel	22-31 yaş	164	3,17	1,08	0,424	0,736
	32-41 yaş	149	3,16	1,09		
	42-51 yaş	134	3,04	1,04		
	52 yaş ve üzeri	76	3,11	1,02		

Tablo 67’ de gösterildiği üzere dış ticaret sorumlularının gümrük sorunlarına bakış düzeylerinin yaşlarınagöre farklılıklarının anlamlılık gösterip göstermediğini belirlenmesi için yapılananova testi sonuçlarına göre; farkının istatistiksel olarak anlamlılık göstermediği saptanmıştır.

Tablo 68. Dış Ticaret Sorumlularının Gümrük Sorunlarına Bakış Düzeylerinin Mesleki Kıdemlerine Göre Farklılaşmasının Anova Testi Sonuçları

Alt Boyutlar	Mesleki Kıdem	n	$\bar{X}$	s.s	F	p
Gümrük ve Dış Ticaret Süreçlerine Bakış Açıları	1-5 yıl	191	3,27	1,06	0,794	0,530
	6-10 yıl	183	3,16	1,05		
	11-15 yıl	48	3,01	1,06		
	16-20 yıl	59	3,20	1,03		
	20 yıl ve üzeri	42	3,29	0,91		
Gümrük Uyuşmazlıkları Sebepleri	1-5 yıl	191	3,26	1,26	0,859	0,489
	6-10 yıl	183	3,07	1,27		
	11-15 yıl	48	3,07	1,23		
	16-20 yıl	59	3,21	1,19		
	20 yıl ve üzeri	42	3,35	1,24		
Gümrük Uyuşmazlıkları Usul ve Yöntemleri	1-5 yıl	191	3,03	1,14	0,554	0,696
	6-10 yıl	183	2,96	1,14		
	11-15 yıl	48	2,78	1,13		
	16-20 yıl	59	3,06	1,06		
	20 yıl ve üzeri	42	2,97	0,87		
Genel	1-5 yıl	191	3,19	1,09	0,714	0,583
	6-10 yıl	183	3,07	1,08		
	11-15 yıl	48	2,96	1,08		
	16-20 yıl	59	3,16	1,01		
	20 yıl ve üzeri	42	3,22	0,95		

Tablo 68'de gösterildiği üzere dış ticaret sorumlularının gümrük sorunlarına bakış düzeylerinin meslekikıdemlerine göre farklılıklarının anlamlılık gösterip göstermediğini belirlenmesi için yapılananova testi sonuçlarına göre farkının istatistiksel olarak anlamlılık göstermediği saptanmıştır. (p>0.05).

Tablo 69. Dış Ticaret Sorumlularının Gümrük Sorunlarına Bakış Düzeylerinin Kurumdaki Kıdemlerine Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Anova Testi Sonuçları

Alt Boyutlar	Kurumdaki Kıdem	n	$\bar{X}$	s.s	F	p
Gümrük ve Dış Ticaret Süreçlerine Bakış Açıları	1 yıl ve daha az	109	3,23	1,07	1,695	0,150
	1-5 yıl	170	3,31	1,06		
	6-10 yıl	140	3,03	1,01		
	11-15 yıl	43	3,08	1,11		
	16 yıl ve üzeri	61	3,32	0,94		
Gümrük Uyuşmazlıkları Sebepleri	1 yıl ve daha az	109	3,26	1,26	1,908	0,108
	1-5 yıl	170	3,24	1,27		
	6-10 yıl	140	2,95	1,23		
	11-15 yıl	43	3,18	1,29		
	16 yıl ve üzeri	61	3,40	1,17		
Gümrük Uyuşmazlıkları Usul ve Yöntemleri	1 yıl ve daha az	109	3,04	1,07	0,625	0,645
	1-5 yıl	170	3,04	1,18		
	6-10 yıl	140	2,86	1,12		
	11-15 yıl	43	2,95	1,08		
	16 yıl ve üzeri	61	3,02	0,96		
Genel	1 yıl ve daha az	109	3,18	1,07	1,496	0,202
	1-5 yıl	170	3,20	1,10		
	6-10 yıl	140	2,95	1,04		
	11-15 yıl	43	3,07	1,10		
	16 yıl ve üzeri	61	3,26	0,95		

Tablo 69' da gösterdildiği üzere dış ticaret sorumlularının gümrük sorunlarına bakış düzeylerinin kurumdak ikıdemlerine göre farklılıklarının anlamlılık gösterip göstermediğini belirlenmesi için yapılan anova testi sonuçlarına göre farkının istatistiksel olarak anlamlılık göstermediği saptanmıştır. (p>0.05).

Tablo 70. Dış Ticaret Sorumlularının Gümrük Sorunlarına Bakış Düzeylerinin Şirket Olarak Karşı Karşıya Kalınan Ceza ve Yaptırımlara Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Anova Testi Sonuçları

Alt Boyutlar	Ceza ve Yaptırım	n	$\bar{X}$	s.s	F	p
Gümrük ve Dış Ticaret Süreçlerine Bakış Açıları	Vergi kaybına bağlı ceza	169	3,16	1,05	0,167	0,846
	Usulsüzlük cezası	167	3,23	1,05		
	Diğer idari yaptırım	187	3,20	1,04		
Gümrük Uyuşmazlıkları Sebepleri	Vergi kaybına bağlı ceza	169	3,15	1,26	0,263	0,769
	Usulsüzlük cezası	167	3,24	1,23		
	Diğer idari yaptırım	187	3,15	1,27		
Gümrük Uyuşmazlıkları Usul ve Yöntemleri	Vergi kaybına bağlı ceza	169	2,88	1,06	1,272	0,281
	Usulsüzlük cezası	167	3,07	1,15		
	Diğer idari yaptırım	187	2,99	1,11		
Genel	Vergi kaybına bağlı ceza	169	3,07	1,05	0,453	0,636
	Usulsüzlük cezası	167	3,18	1,07		
	Diğer idari yaptırım	187	3,12	1,08		

Tablo 70' te gösterildiği üzere dış ticaret sorumlularının gümrük sorunlarına bakış düzeylerinin şirket olarak karşı karşıya kalınan ceza ve yaptırımlara göre farklılıklarının anlamlılık gösterip göstermediğini belirlenmesi için yapılan anova testi sonuçlarına göre farkının istatistiksel olarak anlamlılık göstermediği saptanmıştır. ($p>0.05$).

b. Gümrük Cezalarına Bakış Düzeylerine Ait Analiz Sonuçları

Dış ticaret sorumlularının gümrük cezalarına bakış düzeylerine ait normallik dağılımı Tablo 71'de gösterilmiştir.

Tablo 71. Dış Ticaret Sorumlularının Gümrük Cezalarına Bakış Düzeylerine İlişkin Normallik Testi Sonuçları

Alt Boyutlar	Merkezi Eğilim Ölçümleri			
	$\bar{X}$	Medyan	Çarpıklık	Basıklık
Gümrük Cezalarının Etkinliği	3,12	3,20	-0,212	-1,319
Gümrük Cezalarının Etkililiği	3,04	3,00	-0,031	-1,145
Gümrük Cezalarına Karşı Firmaların Reaksiyonu	3,02	3,00	0,011	-1,117
Genel	3,07	3,18	-0,163	-1,338

Tablo 71' de gösterildiği üzere verilerin dağılımları "aritmetik ortalama", "medyan", "çarpıklık ve basıklık katsayıları" ile analiz edildiğinde verilerin normal dağılıma uygun olduğu belirlenmiştir. Çarpıklık ve basıklık kat sayıları da incelendiğinde de aynı sonuca ulaşılmıştır.

Tablo 72. Dış Ticaret Sorumlularının Gümrük Cezalarına Bakış Düzeylerinin Ait Betimsel Bulgular

Alt Boyutlar	$\bar{X}$	s.s.
Gümrük Cezalarının Etkinliği	3,12	1,17
Gümrük Cezalarının Etkililiği	3,04	1,16
Gümrük Cezalarına Karşı Firmaların Reaksiyonu	3,02	1,17
Genel	3,07	1,06

Tablo 72' de gösterildiği üzere dış ticaret sorumlularının gümrük cezalarına bakış düzeylerine ait betimsel bulgular incelendiğinde katılımcıların; genel algılarının ($\bar{x}$=3,07) orta, gümrük cezalarının etkinliği algılarının ($\bar{x}$=3,12) orta, gümrük cezalarının etkililiği algılarının ($\bar{x}$=3,04) orta, gümrük cezalarına karşı firmaların reaksiyonu algılarının ($\bar{x}$=3,02) orta olduğu belirlenmiştir.

Tablo 73. Dış Ticaret Sorumlularının Gümrük Cezalarına Bakış Düzeylerinin Cinsiyetlerine Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Bağımsız Örneklem T-testi Sonuçları

Alt Boyutlar	Cinsiyet	n	$\bar{X}$	s.s	t	sd	p
Gümrük Cezalarının Etkinliği	Kadın	257	3,17	1,18	0,991	523	0,322
	Erkek	266	3,07	1,16			
Gümrük Cezalarının Etkililiği	Kadın	257	3,14	1,13	1,955	523	0,051
	Erkek	266	2,94	1,18			
Gümrük Cezalarına Karşı Firmaların Reaksiyonu	Kadın	257	3,03	1,17	0,170	523	0,865
	Erkek	266	3,02	1,17			
Genel	Kadın	257	3,13	1,05	1,133	523	0,258
	Erkek	266	3,02	1,07			

Tablo 73' te gösterildiği üzere dış ticaret sorumlularının gümrük cezalarına bakış düzeylerinin cinsiyetlerinegöre farklılıklarının anlamlılık gösterip göstermediğini belirlenmesi için yapılan bağımsız örneklem t-testi sonuçlarına göre farkının istatistiksel olarak anlamlılık göstermediği saptanmıştır.

Tablo 74. Dış Ticaret Sorumlularının Gümrük Cezalarına Bakış Düzeylerinin Eğitim Durumlarına Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Anova Testi Sonuçları

Alt Boyutlar	Eğitim Durumu	n	$\bar{X}$	s.s	F	p
Gümrük Cezalarının Etkinliği	Lise	59	3,14	1,05	0,327	0,721
	Ön Lisans	348	3,14	1,18		
	Lisans	116	3,04	1,20		
Gümrük Cezalarının Etkililiği	Lise	59	3,21	1,16	0,770	0,464
	Ön Lisans	348	3,02	1,16		
	Lisans	116	3,02	1,14		
Gümrük Cezalarına Karşı Firmaların Reaksiyonu	Lise	59	3,02	1,15	0,270	0,764
	Ön Lisans	348	3,05	1,17		
	Lisans	116	2,96	1,19		
Genel	Lise	59	3,12	1,00	0,274	0,760
	Ön Lisans	348	3,08	1,06		
	Lisans	116	3,01	1,08		

Tablo 74' te gösterildiği üzere dış ticaret sorumlularının gümrük cezalarına bakışdüzeylerinin eğitim durumlarına göre farklılıklarının anlamlılık gösterip göstermediğini belirlenmesi için yapılan anova testi sonuçlarına göre farkının istatistiksel olarak anlamlılık göstermediği saptanmıştır.

Tablo 75. Dış Ticaret Sorumlularının Gümrük Cezalarına Bakış Düzeylerinin Şirketlerin Gümrük İşlerini Yürütme Yöntemlerine Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Bağımsız Örneklem T-testi Sonuçları

Alt Boyutlar	Gümrük İşlerini Yürütme Yöntemleri	n	$\bar{X}$	s.s	t	sd	p
Gümrük Cezalarının Etkinliği	Doğrudan temsilci	288	3,12	1,14	0,053	523	0,958
	Dolaylı temsilci	235	3,12	1,20			
Gümrük Cezalarının Etkililiği	Doğrudan temsilci	288	3,07	1,15	0,605	523	0,545
	Dolaylı temsilci	235	3,00	1,17			
Gümrük Cezalarına Karşı Firmaların Reaksiyonu	Doğrudan temsilci	288	3,07	1,18	1,066	523	0,287
	Dolaylı temsilci	235	2,96	1,16			
Genel	Doğrudan temsilci	288	3,09	1,05	0,529	523	0,597
	Dolaylı temsilci	235	3,04	1,07			

Tablo 75' te gösterildiği üzere dış ticaret sorumlularının gümrük cezalarına bakış düzeylerinin şirketlerin günlük işlerini yürütme yöntemlerine göre farklılıklarının anlamlılık gösterip göstermediğini belirlenmesi için yapılan bağımsız örneklem t-testi sonuçlarına göre farkının istatistiksel olarak anlamlılık göstermediği saptanmıştır.

Tablo 76. Dış Ticaret Sorumlularının Gümrük Cezalarına Bakış Düzeylerinin Mesleki Kıdemlerine Göre Farklılaşmasına Ait Anova Testi Sonuçları

Alt Boyutlar	Mesleki Kıdem	n	$\bar{X}$	s.s	F	p
Gümrük Cezalarının Etkinliği	1-5 yıl	191	3,14	1,18	1,053	0,379
	6-10 yıl	183	3,00	1,20		
	11-15 yıl	48	3,18	1,13		
	16-20 yıl	59	3,20	1,18		
	20 yıl ve üzeri	42	3,36	1,02		
Gümrük Cezalarının Etkililiği	1-5 yıl	191	3,05	1,13	2,103	0,079
	6-10 yıl	183	2,89	1,13		
	11-15 yıl	48	3,22	1,28		
	16-20 yıl	59	3,04	1,11		
	20 yıl ve üzeri	42	3,41	1,26		
Gümrük Cezalarına Karşı Firmaların Reaksiyonu	1-5 yıl	191	3,06	1,18	1,377	0,241
	6-10 yıl	183	2,88	1,13		
	11-15 yıl	48	3,11	1,11		
	16-20 yıl	59	3,15	1,12		
	20 yıl ve üzeri	42	3,24	1,39		
Genel	1-5 yıl	191	3,09	1,07	1,629	0,166
	6-10 yıl	183	2,94	1,05		
	11-15 yıl	48	3,17	1,05		
	16-20 yıl	59	3,14	1,03		
	20 yıl ve üzeri	42	3,34	1,06		

Tablo 76'da gösterildiği üzere dış ticaret sorumlularının gümrük cezalarına bakış düzeylerinin mesleki kıdemlerine göre farklılıklarının anlamlılık gösterip göstermediğini belirlenmesi için yapılan anova testi sonuçlarına göre farkının istatistiksel olarak anlamlılık göstermediği saptanmıştır.

Tablo 77. Dış Ticaret Sorumlularının Gümrük Cezalarına Bakış Düzeylerinin Kurumdaki Kıdemlerine Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Anova Testi Sonuçları

Alt Boyutlar	Kurumdaki Kıdem	n	$\bar{X}$	s.s	F	p
Gümrük Cezalarının Etkinliği	1 yıl ve daha az	109	3,06	1,24	1,639	0,163
	1-5 yıl	170	3,21	1,12		
	6-10 yıl	140	2,97	1,20		
	11-15 yıl	43	3,08	1,18		
	16 yıl ve üzeri	61	3,37	1,07		
Gümrük Cezalarının Etkililiği	1 yıl ve daha az	109	2,96	1,13	2,119	0,077
	1-5 yıl	170	3,10	1,12		
	6-10 yıl	140	2,86	1,14		
	11-15 yıl	43	3,20	1,23		
	16 yıl ve üzeri	61	3,30	1,25		
Gümrük Cezalarına Karşı Firmaların Reaksiyonu	1 yıl ve daha az	109	3,03	1,22	1,051	0,380
	1-5 yıl	170	3,06	1,12		
	6-10 yıl	140	2,89	1,12		

	11-15 yıl	43	3,02	1,23		
	16 yıl ve üzeri	61	3,24	1,28		
Genel	1 yıl ve daha az	109	3,02	1,11	1,828	0,122
	1-5 yıl	170	3,14	1,00		
	6-10 yıl	140	2,91	1,06		
	11-15 yıl	43	3,10	1,10		
	16 yıl ve üzeri	61	3,31	1,05		

Tablo 77' de gösterildiği üzere dış ticaret sorumlularının gümrük cezalarına bakış düzeylerinin kurumdaki kıdemlerine göre farklılıklarının anlamlılık gösterip göstermediğini belirlenmesi için yapılan anova testi sonuçlarına göre farkının istatistiksel olarak anlamlılık göstermediği saptanmıştır.

Tablo 78. Dış Ticaret Sorumlularının Gümrük Cezalarına Bakış Düzeylerinin Şirket Olarak Karşı Karşıya Kalınan Ceza ve Yaptırımlara Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Anova Testi Sonuçları

Alt Boyutlar	Ceza ve Yaptırım	n	$\bar{X}$	s.s	F	p
Gümrük Cezalarının Etkinliği	Vergi kaybına bağlı ceza	169	3,10	1,21	0,294	0,745
	Usulsüzlük cezası	167	3,18	1,16		
	Diğer idari yaptırım	187	3,09	1,15		
Gümrük Cezalarının Etkililiği	Vergi kaybına bağlı ceza	169	3,01	1,18	0,104	0,901
	Usulsüzlük cezası	167	3,05	1,19		
	Diğer idari yaptırım	187	3,06	1,11		
Gümrük Cezalarına Karşı Firmaların Reaksiyonu	Vergi kaybına bağlı ceza	169	3,01	1,18	0,110	0,896
	Usulsüzlük cezası	167	3,06	1,16		
	Diğer idari yaptırım	187	3,01	1,17		
Genel	Vergi kaybına bağlı ceza	169	3,05	1,10	0,156	0,855
	Usulsüzlük cezası	167	3,11	1,06		
	Diğer idari yaptırım	187	3,06	1,02		

Tablo 78' de gösterildiği üzere dış ticaret sorumlularının gümrük cezalarına bakış düzeylerinin karşı karşıya kalınan ceza ve yaptırımlara göre farklılıklarının anlamlılık gösterip göstermediğini belirlenmesi için yapılan anova testi sonuçlarına göre farkının istatistiksel olarak anlamlılık göstermediği saptanmıştır.

c. Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Düzeyinie Ait Analiz Sonuçları

Dış ticaret sorumlularının uyuşmazlık çözüm yollarına bakış düzeylerine ait normallik dağılımı Tablo 79'da gösterilmiştir.

Tablo 79. Dış Ticaret Sorumlularının Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Düzeyinin Ölçülmesine İlişkin Normallik Testi Sonuçları

Alt Boyutlar	Merkezi Eğilim Ölçümleri			
	$\bar{X}$	Medyan	Çarpıklık	Basıklık
Gümrük İdaresinin Alt Yapısı	3,10	3,20	-0,081	-1,178
Gümrük İdaresinin Performansı	2,96	2,90	-0,043	-1,104
Gümrük İdaresinin Uyuşmazlık Çözümünde Yasal Enstrümanları	3,03	3,00	-0,148	-1,004
Genel	3,01	3,11	-0,107	-1,261

Tablo 79' da gösterildiği üzere verilerin dağılımları "aritmetik ortalama", "medyan", "çarpıklık ve basıklık katsayıları" ile analiz edildiğinde verilerin normal dağılıma uygun olduğu belirlenmiştir. Çarpıklık ve basıklık kat sayıları da incelendiğinde de aynı sonuca ulaşılmıştır

Tablo 80. Dış Ticaret Sorumlularının Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Düzeyinin Ölçülmesine Ait Betimsel Bulgular

Alt Boyutlar	$\bar{X}$	s.s.
Gümrük İdaresinin Alt Yapısı	3,10	1,10
Gümrük İdaresinin Performansı	2,96	1,06
Gümrük İdaresinin Uyuşmazlık Çözümünde Yasal Enstrümanları	3,03	1,11
Genel	3,01	0,98

Tablo 80' de gösterildiği üzere dış ticaret sorumlularının uyuşmazlık çözüm yollarına bakış düzeyinin ölçülmesine ait betimsel bulgular incelendiğinde katılımcıların; genel algılarının ($\bar{x}$=3,01) orta, gümrük idaresinin alt yapısıalgılarının ($\bar{x}$=3,10) orta, gümrük idaresinin performansı algılarının ($\bar{x}$=2,96) orta, gümrük idaresinin uyuşmazlık çözümünde yasal enstrümanları algılarının ($\bar{x}$=3,03) orta olduğu belirlenmiştir.

Tablo 81. Dış Ticaret Sorumlularının Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Düzeyinin Ölçülmesinin Cinsiyetlerine Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Bağımsız Örneklem T-testi Sonuçları

Alt Boyutlar	Cinsiyet	n	$\bar{X}$	s.s	t	sd	p
Gümrük İdaresinin Alt Yapısı	Kadın	257	3,16	1,10	1,314	523	0,189
	Erkek	266	3,04	1,09			
Gümrük İdaresinin Performansı	Kadın	257	3,01	1,04	1,090	523	0,276
	Erkek	266	2,91	1,08			
	Kadın	257	3,11	1,12	1,573	523	0,116

Gümrük İdaresinin Uyuşmazlık Çözümünde Yasal Enstrümanları	Erkek	266	2,96	1,10			
Genel	Kadın	257	3,07	0,97	1,364	523	0,173
	Erkek	266	2,95	0,98			

Tablo 81' de gösterildiği üzere dış ticaret sorumlularının uyuşmazlık çözüm yollarına bakış düzeyinin ölçülmesinin cinsiyetlerine göre farklılıklarının anlamlılık gösterip göstermediğini belirlenmesi için yapılan bağımsız örneklem t-testi sonucuna göre farkının istatistiksel olarak anlamlılık göstermediği saptanmıştır.

Tablo 82. Dış Ticaret Sorumlularının Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Düzeyinin Ölçülmesinin Eğitim Durumlarına Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Anova Testi Sonuçları

Alt Boyutlar	Eğitim Durumu	n	$\bar{X}$	s.s	F	p
Gümrük İdaresinin Alt Yapısı	Lise	59	3,17	1,17	0,155	0,857
	Ön Lisans	348	3,09	1,09		
	Lisans	116	3,08	1,07		
Gümrük İdaresinin Performansı	Lise	59	2,95	1,07	0,529	0,590
	Ön Lisans	348	2,99	1,07		
	Lisans	116	2,87	1,05		
Gümrük İdaresinin Uyuşmazlık Çözümünde Yasal Enstrümanları	Lise	59	2,97	1,20	0,313	0,731
	Ön Lisans	348	3,02	1,11		
	Lisans	116	3,10	1,09		
Genel	Lise	59	3,02	1,03	0,148	0,862
	Ön Lisans	348	3,03	0,98		
	Lisans	116	2,97	0,95		

Tablo 82' de gösterildiği üzere dış ticaret sorumlularının uyuşmazlık çözüm yollarına bakış düzeyinin ölçülmesinin eğitim durumlarına göre farklılıklarının anlamlılık gösterip göstermediğini belirlenmesi için yapılan anova testi sonucuna göre farkının istatistiksel olarak anlamlılık göstermediği saptanmıştır.

Tablo 83. Dış Ticaret Sorumlularının Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Düzeyinin Ölçülmesinin Şirketlerin Gümrük İşlerini Yürütme Yöntemlerine Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Bağımsız Örneklem T-testi Sonuçları

Alt Boyutlar	Gümrük İşlerini Yürütme Yöntemleri	n	$\bar{X}$	s.s	t	sd	p
Gümrük İdaresinin Alt Yapısı	Doğrudan temsilci	288	3,14	1,11	0,942	523	0,346
	Dolaylı temsilci	235	3,05	1,08			
Gümrük İdaresinin Performansı	Doğrudan temsilci	288	2,99	1,05	0,644	523	0,520
	Dolaylı temsilci	235	2,93	1,08			
Gümrük İdaresinin Uyuşmazlık Çözümünde Yasal Enstrümanları	Doğrudan temsilci	288	3,12	1,09	1,949	523	0,052
	Dolaylı temsilci	235	2,93	1,13			
Genel	Doğrudan temsilci	288	3,05	0,97	1,050	523	0,294
	Dolaylı temsilci	235	2,96	0,99			

Tablo 83' te gösterildiği üzere dış ticaret sorumlularının uyuşmazlık çözüm yollarına bakış düzeyinin ölçülmesininşirketlerin günlük işlerini yürütme yöntemlerine göre farklılıklarının anlamlılık gösterip göstermediğini belirlenmesi için yapılan bağımsız örneklem t-testi sonucuna göre farkının istatistiksel olarak anlamlılık göstermediği saptanmıştır.

Tablo 84. Dış Ticaret Sorumlularının Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Düzeyinin Ölçülmesinin Yaşlarına Göre Farklılaşmasının Anova Testi Sonuçları

Alt Boyutlar	Yaş	n	$\bar{X}$	s.s	F	p
Gümrük İdaresinin Alt Yapısı	22-31 yaş	164	3,19	1,05	0,561	0,641
	32-41 yaş	149	3,08	1,21		
	42-51 yaş	134	3,04	1,08		
	52 yaş ve üzeri	76	3,06	1,00		
Gümrük İdaresinin Performansı	22-31 yaş	164	3,01	1,06	0,283	0,838
	32-41 yaş	149	2,91	1,08		
	42-51 yaş	134	2,93	1,05		
	52 yaş ve üzeri	76	2,98	1,08		
Gümrük İdaresinin Uyuşmazlık Çözümünde Yasal Enstrümanları	22-31 yaş	164	3,02	1,13	0,330	0,804
	32-41 yaş	149	3,04	1,11		
	42-51 yaş	134	2,98	1,08		
	52 yaş ve üzeri	76	3,14	1,16		
Genel	22-31 yaş	164	3,06	0,96	0,305	0,822
	32-41 yaş	149	2,98	1,04		
	42-51 yaş	134	2,97	0,96		
	52 yaş ve üzeri	76	3,03	0,95		

Tablo 84'tde gösterildiği üzere dış ticaret sorumlularının uyuşmazlıkların çözüm yollarına bakış düzeyinin ölçülmesinin yaşlarına göre farklılıklarının anlamlılık gösterip göstermediğini belirlenmesi için yapılan anova testi sonuçlarına göre farkının istatistiksel olarak anlamlılık göstermediği saptanmıştır.

Tablo 85. Dış Ticaret Sorumlularının Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Düzeyinin Ölçülmesinin Mesleki Kıdemlerine Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Anova Testi Sonuçları

Alt Boyutlar	Mesleki Kıdem	n	$\bar{X}$	s.s	F	p
Gümrük İdaresinin Alt Yapısı	1-5 yıl	191	3,20	1,07	2,082	0,082
	6-10 yıl	183	3,00	1,15		
	11-15 yıl	48	2,84	1,09		
	16-20 yıl	59	3,11	1,02		
	20 yıl ve üzeri	42	3,36	1,00		
Gümrük İdaresinin Performansı	1-5 yıl	191	3,01	1,06	1,343	0,253
	6-10 yıl	183	2,88	1,06		
	11-15 yıl	48	2,84	1,19		
	16-20 yıl	59	2,92	1,03		
	20 yıl ve üzeri	42	3,26	0,96		
Gümrük İdaresinin Uyuşmazlık Çözümünde Yasal Enstrümanları	1-5 yıl	191	3,04	1,16	2,230	0,065
	6-10 yıl	183	2,99	1,08		
	11-15 yıl	48	2,80	1,12		
	16-20 yıl	59	3,02	1,14		
	20 yıl ve üzeri	42	3,47	0,92		
Genel	1-5 yıl	191	3,07	0,98	1,917	0,106
	6-10 yıl	183	2,93	1,00		
	11-15 yıl	48	2,83	1,06		
	16-20 yıl	59	2,99	0,92		
	20 yıl ve üzeri	42	3,32	0,84		

Tablo 85'te gösterildiği üzere dış ticaret sorumlularının uyuşmazlıkların çözüm yollarına bakış düzeyinin ölçülmesinin mesleki kıdemlerine göre farklılıklarının anlamlılık gösterip göstermediğini belirlenmesi için yapılan anova testi sonuçlarına göre farkının istatistiksel olarak anlamlılık göstermediği saptanmıştır.

Tablo 86. Dış Ticaret Sorumlularının Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Düzeyinin Kurumdaki Kıdemlerine Göre Farklılaşmasının Anova Testi Sonuçları

Alt Boyutlar	Kurumdaki Kıdem	n	$\bar{X}$	s.s	F	p	Scheffe
Gümrük İdaresinin Alt Yapısı	1 yıl ve daha az(1)	109	3,17	1,07	2,863	**0,023***	(1-4)
	1-5 yıl(2)	170	3,21	1,10			
	6-10 yıl(3)	140	2,87	1,12			
	11-15 yıl(4)	43	2,93	1,09			
	16 yıl ve üzeri(5)	61	3,30	0,99			
Gümrük İdaresinin Performansı	1 yıl ve daha az(1)	109	3,06	1,10	2,412	**0,048***	(1-4)
	1-5 yıl(2)	170	3,02	1,07			
	6-10 yıl(3)	140	2,77	1,01			
	11-15 yıl(4)	43	2,80	1,24			
	16 yıl ve üzeri(5)	61	3,18	0,94			
Gümrük İdaresinin Uyuşmazlık Çözümünde Yasal Enstrümanları	1 yıl ve daha az(1)	109	3,08	1,16	3,321	**0,011***	(1-4)
	1-5 yıl(2)	170	3,06	1,09			
	6-10 yıl(3)	140	2,86	1,14			
	11-15 yıl(4)	43	2,83	1,10			
	16 yıl ve üzeri(5)	61	3,43	0,93			

Genel	1 yıl ve daha az[(1)]	109	3,09	0,99	3,162	**0,014***	(1-4)
	1-5 yıl[(2)]	170	3,08	0,99			
	6-10 yıl[(3)]	140	2,81	0,96			
	11-15 yıl[(4)]	43	2,85	1,10			
	16 yıl ve üzeri[(5)]	61	3,26	0,82			

Tablo 86’ da gösterildiği üzere dış ticaret sorumlularının uyuşmazlıkların çözüm yollarına bakış düzeyinin ölçülmesinin kurumdaki kıdemlerine göre farklılıklarının anlamlılık gösterip göstermediğini belirlenmesi için yapılan anova testi sonuçlarına göre; uyuşmazlık çözüm yollarına bakış düzeyinin ölçülmesi kurumdaki kıdemlerine göre farkının istatistiksel olarak anlamlılık gösterdiği saptanmıştır. Kurumdaki kıdemi 11-15 yıl olanların ($\bar{X}$=2,85) gümrük idaresinin uyuşmazlık çözümünde performans düzeyi kurumdaki kıdemi 1 yıl ve daha az olanlara ($\bar{X}$=3,09) göre daha düşüktür. Gümrük idaresinin alt yapısı düzeylerinin kurumdaki kıdemlerine göre farkının istatistiksel olarak anlamlılık gösterdiği saptanmıştır. Kurumdaki kıdemi 11-15 yıl olanların ($\bar{X}$=2,93) gümrük idaresinin alt yapısı düzeyleri kurumdaki kıdemi 1 yıl ve daha az olanlara ($\bar{X}$=3,17) göre daha düşüktür. Gümrük idaresinin performansı düzeylerinin kurumdaki kıdemlerine göre farkının istatistiksel olarak anlamlılık gösterdiği saptanmıştır. (F=2.412; p=0.048; p<0.05). Kurumdaki kıdemi 11-15 yıl olanların ($\bar{X}$=2,80) gümrük idaresinin performansı düzeyleri kurumdaki kıdemi 1 yıl ve daha az olanlara ($\bar{X}$=3,06) göre daha düşüktür. Gümrük idaresinin uyuşmazlık çözümünde yasal enstrümanları düzeylerinin kurumdaki kıdemlerine göre farkının istatistiksel olarak anlamlılık gösterdiği saptanmıştır. Kurumdaki kıdemi 11-15 yıl olanların ($\bar{X}$=2,83) gümrük idaresinin uyuşmazlık çözümünde yasal enstrümanları düzeyleri kurumdaki kıdemi 1 yıl ve daha az olanlara ($\bar{X}$=3,08) göre daha düşüktür. Gruplar arasındaki farkın kaynağı post-hoc testlerinden scheffe testi ile belirlenmiştir.

Tablo 87. Dış Ticaret Sorumlularının Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Düzeyinin Ölçülmesinin Şirket Olarak Karşı Karşıya Kalınan Ceza ve Yaptırımlara Göre Farklılaşmasının Belirlenmesine Ait Anova Testi Sonuçları

Alt Boyutlar	Ceza ve Yaptırım	n	$\bar{X}$	s.s	F	p
Gümrük Cezalarının Etkinliği	Vergi kaybına bağlı ceza	169	3,04	1,11	0,433	0,649
	Usulsüzlük cezası	167	3,14	1,12		
	Diğer idari yaptırım	187	3,12	1,06		
Gümrük Cezalarının Etkililiği	Vergi kaybına bağlı ceza	169	2,94	1,09	0,104	0,902
	Usulsüzlük cezası	167	2,95	1,09		
	Diğer idari yaptırım	187	2,99	1,03		
Gümrük Cezalarına Karşı Firmaların Reaksiyonu	Vergi kaybına bağlı ceza	169	3,00	1,12	0,129	0,879
	Usulsüzlük cezası	167	3,05	1,07		
	Diğer idari yaptırım	187	3,05	1,15		
Genel	Vergi kaybına bağlı ceza	169	2,98	1,00	0,159	0,853
	Usulsüzlük cezası	167	3,02	1,00		
	Diğer idari yaptırım	187	3,03	0,95		

Tablo 87'de gösterildiği üzere dış ticaret sorumlularının uyuşmazlıkların çözüm yollarına bakış düzeyinin ölçülmesinin şirketolarak karşı karşıya kalınan ceza ve yaptırımlara göre farklılıklarının anlamlılık gösterip göstermediğini belirlenmesi için yapılan anova testi sonuçlarına göre farkının istatistiksel olarak anlamlılık göstermediği saptanmıştır. ($p>0.05$).

VI. BULGULARIN TARTIŞILMASI

Bu araştırmada gümrük yükümlülüklerinin gümrük sorunlarına bakışları ile gümrük cezalarına bakışları ve uyuşmazlık çözüm yollarına bakışları arasındaki ilişki incelemiştir. Bu doğrultuda gümrük yükümlüsü olarak idareye doğrudan ve dolaylı temsilci sıfatıyla sorumlu olan gümrük müşavirleri ve dış ticaret sorumluları iki ayrı örneklem analize tabi tutulmuştur.

DFA sonuçlarına göre hem gümrük müşavirlerine hem de dış ticaret sorumlularına uygulanan anket sonuçları birlikte değerlendirildiğinde şu hususlar ön plana çıkmaktadır:

Gümrük sorunlarına bakış ölçeği; karşılaşılan sorunların çözümünde, firma ve gümrük müşavirliği bünyesinde alanında uzman kişilerin istihdam edilmesi önemlidir. Bununla birlikte, uyuşmazlıkların firma/müşavirin yetkin olmamasından kaynaklandığı görüşü ön

plana çıkmaktadır. Ayrıca uyuşmazlıkların en önemli nedeni olarak da tarafların konuyla ilgili mevzuata yeterince nüfuz edememesi olarak görülmektedir.

Gümrük cezalarına bakış ölçeği; genel olarak gümrük cezalarının caydırıcı olduğu kanaatinin güçlü olduğu söylenebilir. Ancak yine de hapis cezası gibi daha ağır bir cezanın daha caydırıcı olacağı yönünde genel bir eğilim de söz konusudur. Diğer güçlü sonuçlar ise vergi afları hususunda göze çarpmaktadır. Bu hususta vergi aflarının sıklıkla çıkarılması gerektiği, aflar nedeniyle ceza ödemelerinin ertelendiği sonuçları ön plana çıkmaktadır. Buna ek olarak, idari çözüm yollarının gümrük cezalarından kurtulmak için etkin bir yol olarak görüldüğü dikkat çekmektedir.

Uyuşmazlık çözüm yollarına bakış düzeyinin ölçülmesi ölçeği; talep edilen belgelerin çokluğunun gümrükleme sürecinin işleyişini zorlaştırdığı sonucu göze çarpmaktadır. Diğer yandan itiraz müessesesinin tüm yönleriyle işleyişi hususunda ise olumlu bir bakış açısı söz konusudur. Ayrıca gümrük uyuşmazlıklarının çözümünde mevcut idari çözüm yolların yeterli, hızlı ve pratik olduğu şeklinde bir kanaat de dikkat çekmektedir.

Gümrük müşavirlerine uygulanan ankete ilişkin analiz bulguları, ölçekler bazında yorum yapabilecek nitelikte olduğu halde dış ticaret sorumlularına ilişkin analiz bulgularında bu mümkün olmamaktadır. Dış ticaret sorumlularına uygulanan anket sonucunda elde edilen bulgular, ölçekler bazında eğilimin genellikle orta düzeyde olduğunu ortaya koymaktadır. Bu sonucun ortaya çıkmasında, dış ticaret sorumlularının gümrük müşavirlerine nispeten bilgi düzeyinin yetersizliğinin etkili olduğu söylenebilir. Bu durum, dış ticaret sorumlularının hem soruları kavrama hem de sorulan hususlarda fikir sahibi olma yönünde yetersiz oldukları şeklinde yorumlanabilir. Bu nedenle de ölçekler bazında değerlendirmeler ağırlıkla gümrük müşavirleri üzerinden yapılacaktır.

Gümrük Müşavirlerinin Gümrük Sorunlarına Bakış Ölçeği; Ölçek, gümrük müşavirlerinin gümrük işlem ve uygulamalarından doğan sorunlarını belirlemeye yöneliktir. Bu ölçek; "*gümrük ve dış ticaret sürecinden kaynaklanan sorunlar", "gümrük uyuşmazlık sebepleri"* ve *"gümrük uyuşmazlıkları usul ve yöntemleri"* şeklinde üç alt boyuttan oluşmaktadır.

Bu ölçeğe ilişkin analiz sonuçları incelendiğinde; Gümrük mevzuatının kendine özgü teknik yapısı, mevzuatın gümrüğe ilişkin hükümlerinden kaynaklı karmaşıklığının uzman görüşüne

duyulan ihtiyacı göstermektedir. Diğer bir ifadeyle, gümrük işlem ve uygulamalarında gümrük müşavirlerinin tüm gümrük sürecine hâkim olmaları firmaları alanında uzman kişiler istihdam ettirdiklerini ve uzman görüşlerine önem verdiğini ortaya koymaktadır.

Diğer yandan gümrük mevzuatının karmaşıklığı hem firmaların hem de gümrük idaresinin mevzuata yeterince nüfuz edememesine neden olmakta ve bu da gümrük işlemlerinde sorunlarla karşılaşılmasına yol açmaktadır. Dolayısıyla gümrük işlem ve uygulamalarında gümrük müşavirliği hizmeti alınması, işlemlerin kurumsal firmalarla yürütülmesinin firmaların lehine olacağını göstermektedir.

Ankete katılan gümrük müşavirlerinin gümrük uyuşmazlıklarının sebeplerine yönelik algıları incelendiğinde; yükümlünün/müşavirin gümrük işlemlerinde hem özensiz davranışları hem de bilinçli bir şekilde ihlallerinin, gümrük ve dış ticaret mevzuatının idareler ve yükümlüler tarafından farklı uygulanması ve yorumlanması ile muafiyet ve istisna hükümlerinin yanlış uygulanmasının uyuşmazlığın önemli sebepleri arasında yer aldığını ortaya koymaktadır. Ayrıca firma ve gümrük müşaviri arasındaki bilgi akışındaki aksaklık ile denetim eksikliği de gümrük uyuşmazlıklarına sebep olmaktadır. Diğer yandan gümrük tarifesindeki oranların yüksekliği ve bunun da uyuşmazlığa neden olduğuna yönelik bir algıdan da söz edilebilir.

Gümrük sorunlarının çözüm sürecine ilişkin usul ve yöntemlerine karşı katılımcıların genel olarak olumlu yönde kanaatte bulundukları görülmektedir. Bu kapsamda, gümrük cezalarının mevzuat hükümleri çerçevesinde uygulandığı, idari para cezalarının yanı sıra idari tedbirlerin de gümrük idarelerince yerinde uygulandığı yönünde genel bir eğilim söz konusudur. Bununla birlikte sonuçlar; gümrük cezalarının, gümrük işlem ve uygulamalarından kaynaklı sorunların azaltılmasında etkili bir araç olduğu yönünde de bir algıyı da yansıtmaktadır. Buna ek olarak, idari çözüm yollarının ve pişmanlık müessesinin, gümrük uyuşmazlıklarının çözümünde etkin olduğuna yönelik olumlu bir kanaat da söz konusudur. Sorunların azaltılması hususunda, firmaların beyanlarını doğru yapmasını sağladığından gümrük idaresinden bağlayıcı tarife veya menşe bilgisi alınmasının önemli olduğuna yönelik bir kanaatin varlığından da söz edilebilir.

Gümrük Müşavirlerinin Gümrük Cezalarına Bakış Ölçeği; Ölçek, "*gümrük cezalarının etkinliği, gümrük cezalarının etkililiği ve gümrük cezalarına karşı firma reaksiyonları"*

şeklinde üç alt boyuttan oluşmaktadır. Katılımların genel olarak gümrük cezalarının caydırıcı olduğu, cezaların eylemlere göre makul bir şekilde uygulandığı yönünde bir kanaate sahip olduğu söylenebilir. Bu konudaeşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı, dört katı olarak ağır idari cezaların uygulandığı göz önüne alındığında, bu kanaatin önemli olduğu söylenebilir. Diğer yandan yükümlüleri ağır cezai yük ile karşı karşıya bırakması neticesinde kişiler her ne kişilik haklarına müdahale niteliği oluşturduğu yönünde görüşleri bulunsa da Anayasa Mahkemesi kararlarında ölçülülük ilkesine ihlal oluşturmadığı yönünde görüşü bulunmaktadır

Sonuçlar incelendiğinde, gümrük idaresinin gümrük cezalarını eşitlik ilkesi prensibi çerçevesinde herkese eşit olarak uyguladığı ancak farklı gümrük idarelerinin aynı olaylarda farklı cezalar uyguladığı yönünde de katılımcıların görüş beyan ettikleri görülmektedir. Bu durum da aynı gümrük idaresi için uygulama birliği söz konusu iken, farklı gümrük idareleri açısından farklı uygulamaların olduğunu göstermektedir. Bunun bir nedeni olarak, mevzuatın farklı idareler tarafından farklı yorumlanmaya sebebiyet verecek şekilde açık ve anlaşılır olmaması gösterilebilir.

Katılımcıların gümrük cezalarının caydırıcı olduğu yönünde genel bir kanaate sahip olmasının yanı sıra vergi aflarına bakış açılarının bu cezaların etkisini zayıflatan bir etkisinin olduğu söylenebilir. Sonuçlar, katılımcıların vergi aflarının gerekli olduğu düşüncesine ve sıklıkla çıkarılması arzusuna sahip olduklarını ortaya koymaktadır. Bununla birlikte kesinleşen cezaların af beklentisiyle ödenmemesi şeklinde de bir eğilimden bahsedilebilir. Vergi aflarıyla ilgili bu genel eğilim ile sıklıkla çıkarılan vergi afları bir arada düşünüldüğünde, cezaların etkisinin zayıf olduğu şeklinde bir sonuçtan bahsedilebilir.

Gümrük cezalarına karşı reaksiyonlara ilişkin bulgular değerlendirildiğinde; katılımcıların gümrük cezalarının caydırıcı olduğu yönündeki kanaatlerinin gümrük işlemlerini daha özenli yürütmelerine neden olduğu söylenebilir.

Diğer yandan idari çözüm yolları, yükümlüleri cezadan kurtaran önemli bir mekanizma olarak ortaya çıkmaktadır. Katılımcılar genel olarak, bu mekanizma ile cezadan kurtulduklarını beyan etmişlerdir. Ayrıca Gümrük Kanunu'nda düzenlenen idari cezaların ve tedbirlerin caydırıcı olduğu yönünde genel bir eğilim olsa da gümrük sorunlarında hapis cezası uygulanmasının daha caydırıcı olacağı yönünde bir kanaat dikkat çekmektedir.

Gümrük Müşavirlerinin Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Bakış Ölçeği; Ölçek, "*gümrük idaresinin alt yapısı, gümrük idaresinin performansı ve gümrük idaresinin uyuşmazlık çözümünde yasal enstrümanları"* şeklinde üç alt boyuttan oluşmaktadır.

Gümrük idaresinin alt yapısına ilişkin genel algının bürokratik işlemlerin fazlalığı ve idarenin teknik olarak yetersizliği yönünde olduğu söylenebilir. Katılımcıların, gümrük işlem ve süreçlerinin elektronik ortama aktarılması ile entegre bir sistemin varlığının hem süre bakımından hem de firma maliyetleri bakımından tasarrufu mümkün kılacağı yönünde bir görüşe sahip oldukları söylenebilir.

Gümrük idaresinin performansına yönelik katılımcı algısının genel olarak olumlu yönde olduğu söylenebilir. Buna göre; itirazların yapılması, değerlendirilmesi ve sonuçlandırılması bakımından idarenin performansının genel olarak tatmin edici düzeyde olduğu söylenebilir. Ayrıca gümrük idaresinin yükümlü odaklı bir hizmet anlayışına sahip olduğu ve idarenin güvenilirliği hususunda da genel bir kanaatten söz etmek mümkündür.

Katılımcılar, genel olarak gümrük uyuşmazlıklarına karşı yargı yolunun önemli bir güvence sağladığı kanaatine sahip oldukları söylenebilir. Buna karşılık idari yolların ise daha hızlı ve pratik olduğunu belirtmektedirler.

Son olarak da Gümrük Müşaviri ve Dış Ticaret Sorumluları Path Diyagramları sonuçları karşılaştırıldığında ise ortaya çıkan sonuç;

Gümrük müşavirlerinin gümrük sorunlarına bakışı ile gümrük cezalarına bakışı arasında ilişkinin uyuşmazlıkların çözüm yollarına bakışlarına kıyasla daha yüksek olduğu görülmektedir. Dolayısıyla gümrük müşavirleri gümrük sorunlarının ortaya çıkmasında gümrük cezalarının bir araç olduğu yönünde kanaatleri olduğu görülmektedir.

Dış ticaret sorumlularının ise gümrük sorunlarına bakışları ile uyuşmazlık çözüm yollarına bakışları arasındaki ilişkinin yüksek olduğu görülmektedir. Dış ticaret sorumluları, gümrük sorunlarını uyuşmazlık çözüm yolları ile çözümleme eğilimlerinin yüksek olduğu dikkat çekmektedir.

SONUÇ

Genel olarak farklı ülkelerdeki iktisadi aktörlerin birbirleriyle yaptığı mal ve hizmet alım-satımı faaliyetleri olarak tanımlanan dış ticaret, ülke ekonomileri açısından hayati öneme sahiptir. Ayrıca iş bölümü ve uzmanlaşmanın giderek arttığı sanayi devriminden bu yana birçok ülke kendi kendine yeter konumda değildir. Ülkeler toplam refahlarını arttıracak üretimi gerçekleştirebilmek için çoğu zaman ham madde ve yarı mamullerini başka ülkelerden temin etmek durumundadır. Bu nedenle dış ticaret faaliyetlerinin kesintisiz ve sorunsuz bir şekilde gerçekleştirilmesi tüm ülkelerin faydasınadır.

Dış ticaret faaliyetleri esasen çok eski yıllara dayanmakla birlikte günümüzde hem faaliyet çeşitliği artmış hem de çok yüksek miktarlara ulaşmıştır. Öyle ki, son yirmi yıllık süreçte dahi dünya ticaret hacmi neredeyse üç katına çıkmıştır. Türkiye'de ise bu oran yaklaşık altı kat olarak ifade edilebilir.

Ticaret hacminin bu denli artmasıyla birlikte ticari olarak karşılıklı bağımlılıkları artan ülkelerin, bu alanda yaşanacak bir olumsuzluk karşısında ekonomik krize sürüklenmesi kaçınılmaz olmaktadır. Ülke ekonomileri için hayati bir öneme sahip olan, hacim olarak genişleyen ve de karmaşıklaşan dış ticaret faaliyetlerinin belirli kurallar ve kurumlar çerçevesinde düzenlenmesi bir zorunluluk hâline gelmiştir. Nitekim II. Dünya Savaşı'nın küresel ticaret üzerine tahribatı karşısında; IMF ve Dünya Bankası gibi kurumların kurulması ile Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması (GATT) gibi uygulamalara başvurulmuştur. Ayrıca Birleşmiş Milletler bünyesinde oluşturulan BM Uluslararası Ticaret Hukuku Komisyonu (UNCITRAL), BM Endüstriyel Kalkınma Örgütü (UNIDO) gibi organizasyonlar ile Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD), Avrupa Birliği (AB), Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ) ve Dünya Gümrük Örgütü (DGÖ) gibi yapılar dış ticaretin gelişmesi ve düzenlenmesinde önemli roller üstlenmişlerdir.

Türkiye de uluslararası düzeyde oluşturulan bu kurumlara ve anlaşmalara kısa süre içerisinde katılmış ve taraf olmuştur. 1944'ten 1994'e kadar dünya ticaretini düzenleyen ve yönlendiren GATT'a kuruluşundan kısa bir süre sonra 1953'te taraf olmuş ve 1995 yılında da Gümrük Birliği'ne dahil olmuştur. Bununla birlikte diğer ülkeler gibi Türkiye de DTÖ kurallarının kısıtlamalarından kaçınmak ve farklı pazarlara erişme, vergisel-ticari

kolaylıklardan yararlanma, uluslararası rekabet avantajı sağlama gibi amaçlarla birçok ikili/ çok taraflı serbest ticaret anlaşmaları yapmıştır. Türkiye'nin hâlihazırda EFTA ülkeleri dışında 21 ülke ile serbest ticaret anlaşması bulunmaktadır. Ayrıca hazırlık süreci devam eden ve yürürlüğe girmesi beklenen başka anlaşmalar da bulunmaktadır.

Dış ticaret işlem ve uygulamalarına yönelik uluslararası düzenlemelerin esasını "uluslararası anlaşmalar" oluşturmaktadır. Bunlar genellikle iki ya da çok taraflı olarak düzenlemelerdir. İki taraflı anlaşmalar, iki tarafın karşılıklı taahhütlerini içeren ve niyet beyan eden düzenlemelerdir. Ancak artan ticari ilişkiler dolayısıyla günümüzde artık uluslararası anlaşmalar çok taraflı hâle gelmiştir. Ülkeler uluslararası kuruluşlara uluslararası anlaşmalar ile üye olarak dış ticaret işlem ve uygulamalarına ilişkin taahhütlerde bulunmaktadır. Devletlerin hak ve yükümlülüklerini belirleyen çok taraflı ticari anlaşmalar yürütme ve yargı erkleri üzerinde etkileri nedeniyle ülkelerin ulusal düzenlemelerinde değişimleri beraberinde getirmektedir.

Her ulus devletin egemenlik yetkisi bağlamında kurallar koyar ve onları uygular. Ancak dış ticarete ilişkin düzenlemelerin ve kuralların belirlenmesinde durum farklılaşmaktadır. Nitekim Türkiye'de de dış ticaret işlemleri ve süreçlerini uluslararası kuruluşlara üye olarak ve diğer entegrasyonlar çerçevesinde yürütmektedir. Özellikle Türkiye'de 1980 yılından itibaren dış ticaret önemli ölçüde serbestleştirilse de 1990'lı yıllardan sonra yaşanan gelişmeler dış ticaret politikalarına daha fazla yansımış ve bu durum ulusal bağlamda dış ticaret mevzuatının şekillenmesine dayanak oluşturmuştur. Bu tarihlerde dış ticaret alanında ülkede yaşanan en önemli olayın Gümrük Birliği Anlaşması olduğu söylenebilir. Türkiye ile AB arasında ticari ilişkilerin çerçevesini oluşturan bu anlaşma, Türkiye'yi etkileyen bağlayıcı bir anlaşmadır. 1959'da AET'na başvuru ile başlayan Türkiye ile AB entegrasyon süreci, 12 Eylül 1963'te AET ile gümrük birliği ve ekonomik iş birliği ilişkilerinin kurulması amacıyla bir ortaklık anlaşması ile devam etmiş ve ülkemiz, 06.03.1995'te Gümrük Birliğine katılmıştır.

Dış ticarete yön veren uluslararası örgütlerin belirlediği kodlar, ilkeler, düzenlemeler doğrudan örgüte üye ülkelerin ulusal mevzuatlarına ve uygulamalarına yansımaktadır. Bununla birlikte farklı ülke tabiiyetinde olan kişiler (firmalar) de kendi aralarında gerçekleştirecekleri işlemleri bir sözleşme ile bağlayıcı kılarlar. Zira dış ticaret sürecinde risklerin doğru tanımlanması hatta risklerin doğmadan önlenmesi sözleşmelerin yapılması

ile asgariye indirilebilir. Risklerin tamamen ortadan kaldırılması mümkün değildir. Ancak dış ticarette her bir riskin doğru şekilde tanımlanması, tarafları yaşayacakları olası anlaşmazlıklardan koruyacaktır.

Taraflar arasında gerçekleştirilen dış ticaret işlemleri çeşitlilik göstermektedir. Dolayısıyla taraf ve işlemler zincirinde bir aksama, dış ticaretin sürecini doğrudan etkilemektedir. Bu bağlamda, öncelikli olarak ithalat-ihracat işleminden kaynaklı risk değerlendirilmesi ile süreç yönetimi yapılmalıdır. Çünkü her bir işlem alıcı, satıcı, ülkenin yapısı, malın özellikleri, kullanılan terminolojilerin farklılığı, ödeme ile ilgili sorunlar gibi farklı önkoşullar içermektedir. Satıcı da bu bağlamda risk değerlendirmesi ile kazancını artırır ve güvenli bir alışveriş gerçekleştirmiş olur. Ayrıca satıcı için asıl önemli olan, satıcının pazar payını artırmasından ziyade ödemeyi garanti altına almak istemesidir. Dolayısıyla dış ticarette "ürün", "üretim", "taşıma", "ticari", "finansal", "döviz kuru", "politika" riskleri gibi çeşitli risklerin varlığı kabul edilerek taraflar arasındaki süreç doğru yönetilmelidir.

Öte yandan kural ve düzenlemeler her ne kadar anlaşmazlıkları asgariye indirmeye yönelik gerçekleştirilse de taraflar arasında uluslararası (devletler arası-kişi/kişi) ve ulusal hukuk kaynaklı anlaşmazlıklar doğmaktadır. Dış ticaret politikalarının somut yönünü oluşturan gümrük işlem ve uygulamaları, teknik, güncel ve geniş mevzuat düzenlemelerine dayalı konulardan oluşmaktadır. Bu durum taraflarının hem kendi aralarında hem de gümrük idareleri ile sıklıkla anlaşmazlık yaşamalarına ve ağır cezalarla karşı karşıya kalmalarına neden olmaktadır.

Taraflar arasında gümrük işlem ve uygulamalarından kaynaklı ihtilaflar temelde g*ümrük anlaşmazlıkları* ve *gümrük uyuşmazlıkları* kavramları ile ifade edilir. Ancak iki kavramın aynı anlamı ifade etmediğini de vurgulamak gerekir. Gümrük anlaşmazlıkları gümrük idaresi ile yükümlü arasında gümrük vergileri, gümrük işlemleri gibi konulardan doğabilir**.** Bu durum Gümrük Kanunu uyarınca düzenlenen uzlaşma ve itiraz yolları ile çözümlenir. Gümrük uyuşmazlıkları ise, uzlaşma veya itiraz süreci ile çözümlenemeyen anlaşmazlıklardır. Dolayısıyla taraflar gümrük uyuşmazlığı haline gelen konuları diledikleri taktirde yargı yoluyla çözümleyerek süreci sonlandır. Yapılan uluslararası anlaşmaların neredeyse tamamında söz konusu anlaşmaya dair bir uyuşmazlık çözüm hükmü bulunur. DTÖ kapsamında da uyuşmazlık kavramı kullanılmaktadır. Zira burada da belirli bir konuda

tarafların aksi yönde iddiaları bulunmaktadır ve (yarı) yargısal bir organca da bu anlaşmazlık çözülmektedir.

Diğer bir ifadeyle sorunların nedeni her ne olursa olsun yargı yoluna gidilmeden idari aşamada çözümü sağlayan bazı düzenlemelerle çözümlenmesi de mümkündür. Bu şekilde çözümün tarafların faydasına olacağı da söylenebilir. Nitekim dış ticaret anlaşmazlıklarının çözümünde uzlaşma ya da tahkim ve benzeri yöntemleri ile anlaşmazlıkların ortadan kaldırılması da mümkündür.

Türkiye'de dış ticaret anlaşmazlıkları ulusal boyutta gümrük işlemi ve vergilendirme sürecinde ortaya çıkmaktadır. Dış ticaretin tarafları bu süreçlerde idare ile gerek mevzuatın yorumlanması gerekse uygulanması hususundaki farklı uygulamalar nedeniyle çeşitli anlaşmazlıklar yaşayabilmektedirler. Diğer yandan gümrük işlem ve uygulamalarında mevzuata aykırı fiiller nedeniyle de kabahatler söz konusu olabilmektedir. İdare ise, bu kabahatler karşısında para cezası ve çeşitli idari yaptırımlar uygulamaktadır. Bunlardan para cezası yaptırımına tâbi olan kabahatler genel olarak tarife, kıymet, menşe beyanı ve muafiyet hükümlerinin ihlali gibi vergi kaybına neden olan kabahatleri içermektedir. Ayrıca yükümlülüklerini yerine getirmeyen geçici depo ve antrepo işleticileri, gümrük müşavirlerine ve yetkilendirilmiş yükümlü statüsü tanınan kişilerin izinlerinin iptali gibi idari tedbirler de uygulanmaktadır.

Bu bağlamda vergi kaybına ve usulsüzlüklere neden olan kabahatlere karşı uygulanan para cezaları ve idari tedbirlere karşı çeşitli idari çözüm yolları bulunmaktadır. Uzlaşma, itiraz, pişmanlık ve peşin ödeme indirimi gibi idari çözüm yolları ile taraflar arasındaki anlaşmazlıklar çözümlenebilmektedir. Ayrıca yükümlüler açısından yapılanlandırma kanunları anlaşmazlık çözümü için bir başvuru yolu olabilmektedir.

Bu çalışmada teorik bilgiler ile birlikte amprik alan çalışmasına da yer verilmiştir. Geniş ve karmaşık düzenlemeleri bulunan dış ticaret alanının ülkemizdeki gümrük işlem ve uygulamalarına yansımaları, gümrük anlaşmazlıkları, gümrük cezaları ve idarenin işleyişine ilişkin algı, uygulayıcılara anket yapılarak tespit edilmiştir. Çalışmanın amacı, gümrük müşaviri ve dış ticaret sorumlularının gümrük işlem ve uygulamalarından kaynaklanan uyuşmazlık konularını, uygulanan yaptırımları, uyuşmazlık çözüm yollarına bakışlarını ortaya koymak ve mevcut sistemin aksayan yönlerine ilişkin öneriler sunmaktır.

Bu amaçla 402 gümrük müşaviri ve 523 dış ticaret sorumlusu olmak üzere toplam 925 katılımcı nezdinde, oluşturulan ölçekler üzerinden anket uygulaması yapılmış ve elde edilen veriler yapısal eşitlik modeli çerçevesinde analiz edilmiştir.

Analiz sonuçlarına genel olarak bakıldığında, gümrük mevzuat ve uygulamalarının karmaşıklığının önemli bir sorun olduğu anlaşılmaktadır. Tarafların mevzuata yeterince nüfuz edememeleri bu alanda uzmanlığa duyulan ihtiyacı ortaya koymaktadır. Bununla birlikte, idare tarafından uygulanan yaptırımların yerinde uygulandığı ve bu yaptırımların da anlaşmazlıkları azaltmada önemli bir rol oynadığı katılımcılar tarafından vurgulanan diğer bir hususdur.

Araştırmanın ulaştığı önemli bulgulardan biri de cezalara ilişkindir. Katılımcılar tarafından mevcut cezaların yeterince caydırıcı ve makul bir düzeyde uygulandığı belirtilmiştir. Ayrıca önemli bir uyuşmazlık sorunu olarak ortaya çıkan; farklı gümrük idareleri tarafından farklı uygulamaların cezalar hususunda da geçerli olduğu görülmektedir. Dolayısıyla uygulama farklılıkları bir yana bırakıldığında cezalar hususunda herhangi bir yasal düzenleme ihtiyacı bulunmadığı söylenebilir.

Cezalar konusundaki bulgular içinde bir husus daha dikkate değerdir. Cezaların makul olduğunu ve yerinde uygulandığını ifade eden katılımcılar vergi aflarına olumlu bakmakta ve sıklıkla afların çıkarılması gerektiğini belirtmektedir. Cezaların makul ve sorunların önlenmesinde önemli olduğu ifade edilirken; sık sık vergi affı beklenmesi, burada yaşanan sorunların mevzuat ve uygulamadan değil, tarafların öz çıkar dürtüsünden kaynaklandığını akla getirmektedir. İdari çözüm yollarının ise gümrük cezalarından kurtulmak için etkin bir yol olduğu da dikkat çekmektedir.

Katılımcıların ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümü hususunda mevcut idari yolların tatmin edici olduğunu belirtmesi bu alanda bir düzenleme ihtiyacı olmadığını göstermektedir. Ayrıca idari çözüm yollarında, idarenin süreç yönetimi hususunda da herhangi bir eksikliğe işaret edecek bir algı bulunmamaktadır. Bununla birlikte gümrük idaresinin genel performansı hususunda da olumsuz bir algıya rastlanmamakta ancak belli başlı teknik iyileştirmeler gerekli görülmektedir.

Gümrük müşavirleri ile dış ticaret sorumlularının ayrı model ve analizleri değerlendirildiğinde ise, gümrük müşavirlerinin ölçekler bazında eğiliminin iyi düzeyde

olduğu görülmektedir. Dış ticaret sorumlularının ise bilgi ve uzmanlık alanında eksiklikleri, sürece hakimiyet düzeylerini düşürmekle birlikte algı düzeylerinin orta seviyede olduğunu göstermektedir.

Son olarak gümrük işlem ve uygulamaları ile algı ölçümünü tespit etmek amacıyla hazırlanan anket ve geliştirilen ölçeklerden elde edilen bulgular ve değerlendirmeler doğrultusunda aşağıda yer alan önerilerin hayata geçirilmesinin faydalı olacağı görüşündeyiz.

1. 4458 sayılı Gümrük Kanunu usul kanunu, vergi kanunu, ceza kanunu niteliği taşımaktadır. Ancak zaman zaman kanundaki boşlukların diğer kanunlara atıf yapılarak doldurulması hükümler arasında çelişkileri de doğurmaktadır. Bu hususta kanuni düzenlemenin çok fazla olması gümrük işlem ve uygulamalara dayanak oluşturması tarafların gümrük anlaşmazlıklarının yaşanmasına neden olan başlıca sebep olduğu ifade edilebilir. Bu bağlamda gümrük mevzuatının basit ve anlaşılır şekilde düzenlenerek revize edilmesini taraflara fayda sağlayacağı düşünülmektedir.

2. Gümrük mevzuatının teknik konular ihtiva etmesi ve karmaşıklığı gümrük anlaşmazlıklarının sıklıkla yaşanmasına neden olmaktadır. Elde edilen bulgular neticesinde mesleki tecrübenin ve alanında uzman kişilerin firmalarda istihdam ettirilmesi ile gümrük anlaşmazlıklarının azalacağı öngörülmektedir.

3. Firmaların bünyesinde dış ticaret sorumlusu olarak istihdam ettirilen kişilerin ağırlıkla lise ve ön lisans mezunu kişiler olduğu görülmektedir. Bu konu paralelinde, ülkemizde dış ticaret önlisans programı olmasına rağmen gümrük ön lisans programının bulunmadığı tespit edilmiştir. Dış ticaret işlem ve uygulamalarının; gümrük işlem ve uygulamalarının ayrı ihtisaslaşma gerektirmesinden dolayı ön lisans programları ve hatta lisans bölümleri ile bu alandaki ihtiyacın giderilmesi gerekmektedir.

4. Gümrük müşavirleri dış ticaret ve gümrük işlem uygulamalarına ilişkin gerekli bilgi ve donanımı meslek hayatları süresince devam ettirmeleri dış ticaret sorumlularına göre sürece daha hâkim olduklarını göstermektedir. Dolayısıyla bilgi, uzmanlık ve

sürekli güncellenen mevzuat takibinin her iki grup açısından gerekliliği sürecin aksamadan yönetilmesi açısından önemlidir. Bu bağlamda dış ticaret firmalarının "sürekli öğrenen organizasyon" modellemesi ile faaliyetlerini sürdürmeleri anlaşmazlıkların asgariye indirilmesi hususuna katkı sağlayabilir.

5. Firmaların bünyelerinde dış ticaret departmanları kurarak süreci yetkin personellerle yürütmelidir. Ayrıca bu departman gümrük müşavirliği danışmanlığı ile de desteklenerek sürecin eşanlı yürütülmesi anlaşmazlıkları azaltmada önemli bir faktör olacağı görülmektedir.

6. Gümrük yükümlülerinin gümrük cezalarının caydırıcı olduğu yönünde kanaatleri olsa da hapis cezası gibi daha ağır müeyyidelerin caydırıcı olacağı yönünde görüş beyan ettikleri görülmektedir. Bu bağlamda mevzuat güncellemesi ile müeyyidelerin daha ağır şekilde düzenlenmesi anlaşmazlık konularını asgariye indirmede araç olabileceği ifade edilebilir. Ancak cezaların kanunlarda yer aldığı şekliyle "uygulanabilir" olması önem taşımaktadır.

7. Gümrük mevzuatının idareye geniş takdir yetkisi sunduğu alanlar da anlaşmazlık yaşanan bir diğer başlıktır. Bu durum idareler arası farklı uygulamalara sebep olduğu gibi idareleri keyfi uygulamalara da yöneltmektedir. Bu husus da gümrük idareleriyle muhatap olan tarafları mecburi olarak hukuki olmayan işlemlere yöneltebilmektedir. İdarenin takdir yetkisinin esasa ve usule uygun şekilde gerçekleştirmesi tüm tarafların yararına olacaktır.

8. Gümrük müşavirleri firma adına vekaletnameleri ile gümrük işlem ve uygulamalarını gerçekleştiren kişilerdir. Gümrük Kanunu ve diğer ikincil düzenlemelerle hukuki sorumlulukları belirlenmiştir. Mevzuat uyarınca ağır sorumlulukları bulunan bu kişiler daha dikkatli ve titiz bir şekilde gümrük işlem ve uygulamaları sürecini yönetmektedirler. Dış ticaret sorumlularının da paralel şekilde yükümlülük ve sorumluluklarının mevzuat uyarınca ağırlaştırılması bu kişilerin de süreci daha etkin şekilde yürütmelerini beraberinde getirecektir.

9. Gümrük işlem ve süreçlerinin elektronik ortama aktarılarak entegre bir sistemin kurulması ve bürokratik formalitenin azaltılması gümrük yükümlülerinin gümrük idaresinin alt yapısından kaynaklı sorunlara bakışını değiştirecektir. Gümrük işlem ve süreçlerinin elektronik ortama aktarılması ile entegre bir sistemin varlığının hem süre bakımından hem de firma maliyetleri bakımından tasarruf yaratacaktır.

10. Gümrükleme sürecini doğrudan etkileyen dış ticaret önlemlerinin özellikle ithalatta esyaya uygulanan standart kontrolleri ve CE işareti kontrollerinin AB de olduğu gibi ithalatta sadece beyanların yapılması ve ithalattan sonraki aşamada risk kriterlerine göre piyasa gözetimi ve denetimi mevzuatına göre yapılması halinde, gümrükleme süreci kısalması gibi ciddi maliyet avantajları sağlar. Insan, hayvan ve bitki sağlığı, çevrenin korunması açısından önem teşkil eden ürünlerin kontrollerinin sınırlarda yapılması gerekmektedir. Bu bağlamda kontrol ve muayene işlemlerinin mevzuat uyarınca güncellenmesi gümrük işlem ve uygulamaları sürecini kısaltacaktır.

KAYNAKLAR

Kitaplar/ Kitap Bölümleri

ACAR Serdar, *Ekonomik Yaptırımlar*, İstanbul: Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2015.

ACAR Avni Zafer, Emre ÇAKMAK, Ezgi Uzel AYDINOCAK, Mehmet Hakan KESKİN, Halim YURDAKUL, Batuhan KOCAOĞLU, Murat ÇEMBERCİ, (Ed. Avni Zafer Acar), *Lojistik Yönetimi*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları, 2020.

ADAK Mehmet, *Dış Ticarete Giriş*, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi Yayınları, 2010.

AKBULUT Berrin, *Türk Ceza Kanunu ile Kabahatler Kanunu Genel Hükümlerinin Yaptırım Hükümleri Dışında Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2014.

AKÇİN Remzi, *Tüm Yönleriyle Gümrük İşlemleri*, Ankara: Ünsped Gümrük Müşavirliği, 2021.

AKDOĞAN Abdurahman, *Kamu Maliyesi*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2016.

AKGÜL Aziz, *Tıbbi Araştırmalarda İstatistiksel Analiz Teknikleri SPSS Uygulamaları*, Ankara: Alfa Yayınevi, 2021.

AKGÜNER Tayfun, Kahraman Berk, *İdare Hukuku*, İstanbul: D&R Yayınları, 2017.

AKIN Engin, Faruk MUTLU, *5326 sayılı Kabahatler Kanunu Hükümleri Çerçevesinde 5549 Sayılı Kanun'da Yer Alan Yükümlülükler,* Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Mali Suçlar Araştırma Kurulu Başkanlığı, 2011.

AKKURT Melih, Sheida JAVADKHANİ, *İslam Hukuku ve Türk Danıştay Kararları Işığında İdari Yaptırımlara Egemen Olan İlkeler ve Enerji Piyasasında Düzenlenen İdari Yaptırımlar*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2018.

AKSOY Sami, *Taşıma Hukuku Mevzuatı*, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2012.

AKTAN Coşkun Can, İstiklal Y. VURAL, "Ekonomi Politikası Yönetiminde Mali ve Parasal Kurallar", (Ed. Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, İstiklal Y. Vural), Kuramsal Maliye Politikası Ankara: Seçkin Yayınevi, 2007, ss.119-134.

AKTAN Coşkun Can, Mustafa SAKAL, "Geleneksel Maliye Politikasının Temelleri", (Ed. Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, İstiklal Y. Vural), *Kurumsal Maliye Politikası*, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2007, ss. 9-33.

AKSAR Yusuf, *Teoride ve Uygulamada Uluslararası Hukuk I*, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2019.

AKSAR Yusuf, *Teoride ve Uygulamada Uluslararası Hukuk II*, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2019.

AKSÜT Burcu Demirbaş, *Vergi Anlaşmazlıklarının Çözüm Yolu Olarak Uzlaşma*, İstanbul: Onikilevha Yayıncılık, 2021.

AKTER Burak, *Küresel Ticaret Temelleri, Riskleri ve Finansmanı*, İstanbul: GiTa Yayınları, 2014.

AKYILMAZ Bahtiyar, Murat SEZGİNER, Cemil KAYA, *Türk İdari Yargılama Hukuku*, Ankara: Savaş Yayınevi, 2021.

AL Arzu, Gökhan Katıtaş, "UPE: Var Olanın Fark Edilişi", *Uluslararası Politik Ekonomi 1*, (Ed. Arzu Al, Meral Balcı, İmam Bakır Kanlı), Ankara: Savaş Yayınevi, 2020.

ARAT Tuğrul, Rifat ERTEN, "DTÖ Hukuku ve Türkiye'ye Etkileri", (Ed. M. Sait Akman, Şahin Yaman), *Dünya Ticaret Örgütü Doha Turu Çok Taraflı Ticaret Müzakereleri ve Türkiye*, TEPAV, 2008.

AREN Sadun, *İstihdam, Para ve İktisadi Politika*, Ankara: İmge Kitabevi, 2014.

ARGIN Nilüfer, A. Can Bakkalcı, *Türkiye'nin Dış Ticaret Tarihi*, Bursa: Ekin Yayınevi, 2011.

ARSLAN Kahraman, *Dış Ticaret Politikaları*, Ankara: Detay Yayıncılık, 2014.

ASLAN Hanifi, *Makro İktisat Politikası*, Bursa: Alfa Aktüel, 2008.

ASLAN İ. Yılmaz, Doğan ŞENYÜZ, *Hukuka Giriş*, Bursa: Ekin Yayınevi, 2020.

ASLAN Nurdan, *Uluslararası Ticaret Teorileri ve Politikaları Ders Notları*, İstanbul: Umuttepe Yayınları, 2020.

ATALI Murat, İbrahim ERMENEK, Ersin ERDOĞAN, *Medeni Usul Hukuku*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2020.

ATAN Turhan, *Türk Gümrük Tarihi I. Cilt*, Ankara: Türk Tarih Kurumu Basımevi, 1990.

ATASORKUN Ahmet, Gökhan YURDAKUL, *Gümrük Kıymeti Teori ve Uygulama*, Ankara: Pulat Basımevi, 2015.

ATAY Ender Ethem, *İdare Hukuku*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2018.

ATAY Ender Ethem, *İdari Yargılama Hukuku*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021.

ATİK Hayriye, Oğuzhan TÜRKER, *Modern Dış Ticaret Kuramları*, Ankara: Nobel Yayınevi, 2011.

AVCI Fatma, *Dış Ticarette Uyuşmazlıkların Çözüm Yolu Olarak Uluslararası Ticari Tahkim*, Ankara: Bilge Yayınevi, 2017.

AYTEMİZ Semiha, *Küreselleşme Sürecinde Endüstri Yapısındaki Değişim ve Dış Ticaret*, Çanakkale: Paradigma Akademi, 2021.

AYBAY Rona, Elif ORAL, *Kamusal Uluslararası Hukuk*, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2016.

AYBAY Rona, *Kamusal Uluslararası Hukuk*, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2011.

AYDIN Nurullah, *Türk Suç ve Ceza Hukuku*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2009.

BALL Donald A., J. Michael GERİNGER, Michael S. MİNOR, Jeanne M. MCNET, *International Business The Challenge of Global Competition*, The McGraw-Hill Companies, 2013.

BALAAM David N., Bradfort DİLLMAN, *Uluslararası Ekonomi Politiğe Giriş*, Ankara: Adres Yayınları, 2020.

BALAN Feyza, *Türkiye'de Küresel Ticaret*, Bursa: Dora Yayınevi, 2016.

BALASSA Bela, *The Theory of Economic Integration: An Introduction*, In: Nelsen B. F., Stubb A.CG. (eds) The European Union. Palgrave, London. ss.125-137.

BALCI Meral, Ceren Ece GÖCEN, "Uluslararası Ticaret ve Üretimin Tarihsel Gelişimi ve Bu Bağlamda Türkiye'nin Politik Ekonomi Analizi", *Uluslararası Politik Ekonomi 1*, (Ed. Arzu Al, Meral Balcı, İmam Bakır Kanlı), Ankara: Savaş Yayınevi, 2020.

BALKIR Canan, *Uluslararası Ekonomik Bütünleşme Kuram, Politika ve Uygulama AB ve Dünya Örnekleri*, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2016.

BAŞAK Cengiz, *Uluslararası Örgütler*, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2012.

BAYRAKLI Hasan Hüseyin, *Vergi Ceza Hukuku*, Trabzon: Celepler Matbaası, 2017.

BERKİ Ömer, *Açıklamalı Dış Ticaret Mevzuatı*, Ankara: TDV Yayını, 2019.

BOZ Çiğdem, Kaan ÖĞÜT, Ahmet Deniz BOZKURT (Derleyenler), *İktisat ve Diğer Bilimler*, İstanbul: İletişim Yayınları, 2017.

BÜYÜKÖZTÜRK Şener, *Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı*, Ankara: Pegem Kitapevi, 2020.

BYRNE Barbara M., *Structural Equation Modeling with AMOS Basic Concepts, Applications, and Programming*, New York: Multivariate Applications Series, 2010.

CANDAN Turgut, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2022.

CANDAN Turgut, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2019.

CANER Oğuz, "Taşıma Hukukuna Giriş", *Taşıma Hukuku* (Ed. Oğuz Caner), Erzurum: Atatürk Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları, 2016.

CANITEZ Murat, *Uygulamalı Gümrük Mevzuatı*, Bursa: Ekin Yayınevi, 2021.

CANITEZ Murat, Raşit Gültekin, Ayşen Seymen Çakar, *Gümrük Mevzuatı*, (Ed. Şafak Ertan Çomaklı), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları, 2020.

CANTEKİN Celalettin, *Dış Ticaret İşlemleri ve Uluslararası Bankacılık*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017.

CEBE Mehmet Sinan, *Adi Ticari Uluslararası Mal Satım Sözleşmesi ve Tahkim*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2018.

CENTEL Nur, Hamide Zafer, Özlem Çakmut, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, İstanbul: Beta Yayınevi, 2016.

CHANGAROTH Anil, *Resolving Disputes: A Guide To The Options For Appropriate Dispute Resolution*, Marshall Cavendish Editions, 2019.

CİMİLLİ Ekrem, *Gümrük Politikası ve Mevzuatı*, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, 1979-1980.

CİVELEK Mustafa Emre, *Yapısal Eşitlik Modellemesi Metodolojisi*, İstanbul: Beta Yayınevi, 2020.

CURRY Jeffrey Edmund, *Uluslararası Ekonomi Uluslararası Pazarın Dinamikleri*, (Çev. Berk Kaplaner), İstanbul: Kontent Kitap, 2002.

ÇAĞLAYAN Ramazan, *İdari Yaptırımlar Hukuku*, Ankara: Alfa Basım Dağıtım, 2006.

ÇAKMAK Münci, *İdari Yargılama Usulünde Vergi Davaları*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021.

ÇELİK Binnur, *Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku*, Ankara: İmaj Yayıncılık, 1999.

ÇELİK Edip F., *Milletlerarası Hukuk İkinci Cilt*, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları, 1971.

ÇILDIR Şentürk, Oğuz Korkmaz, *Kaçakçılık Suçları*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2020.

ÇOKLUK Ömay, Güçlü ŞEKERCİOĞLU, Şener BÜYÜKÖZTÜRK, *Sosyal Bilimler İçin Çok Değişkenli İstatistik SPSS ve Lısrel Uygulamaları*, Ankara: Pegem Akademi, 2021.

ÇOLAK Haluk, *Gerekçeli-Karşılaştırmalı-Notlu-İçtihatlı Kabahatler Kanunu*, Ankara: Bilge Yayınevi, 2007.

DAĞDEMİR Elif Uçkan, *Çok Taraflı Ticaret Sistemi Çerçevesinde Ekonomik Entegrasyon Teorisi Geleneksel Yaklaşımdan Yeni Yaklaşımlara,* Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2016.

DAĞDEMİR Elif Uçkan, S. Rıdvan KARLUK, Funda Rona ADAÇAY, Nurdan ASLAN, Selahattin TOGAY, *Uluslararası İktisat Politikası*, (Ed. Elif Uçkan Dağdemir), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları, 2013.

DALKIRAN Gülüm Burcu, "Teslim Şekilleri ve Dökümantasyon", *Taşımacılık Sistemleri* (Ed. Hakan Kitapçı), Erzurum: Atatürk Üniversitesi Açıköğretim Yayınları, 2018, ss. 194-212.

DEMİR Ömer, Mustafa ACAR, Metin TOPRAK, Fuat OĞUZ, Serpil OĞUZ, *Uluslararası Politik Ekonomi,* (Ed. Ömer Demir), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını, 2018.

DEMİRBAŞ Timur, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2018.

DİKKAYA Mehmet, Adem ÜZÜMCÜ, *Uluslararası Ticaret ve Finans*, Ankara: Savaş Yayınevi, 2017.TANYAŞ Mehmet, "Dış Ticarette Lojistiğin Önemi", *A'dan Z'ye Dış Ticaret* (Ed. M. Sami Süygün), Ankara: Gazi Kitabevi, 2020, SS.235-257

DİNLER Zeynel, *İktisat*, Bursa: Ekin yayınevi, 2011.

DOĞAN İlyas, *Devletler Hukuku,* Ankara: Astana Yayınları, 2020.

DOĞAN Mustafa, *Milletlerarası Mal Satımına İlişkin Sözleşmeler Hakkında Birleşmiş Milletler Antlaşması (CISG) Uyarınca Hasarın İntikali*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2016.

DOĞAN Vahit (Katkı Sağlayanlar: Seydi Kahveci, Mehmet Düzgün), *Milletlerarası Ticaret Hukuku*, Ankara: Savaş Yayınevi, 2020.

DÖLEK Ali, *Kavramlarla Gümrük Mevzuatı*, İstanbul: Umut Kitap, 2017.

DÖNMEZER Sulhi, Sahir ERMAN, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Cilt II*, İstanbul: Der Yayınları, 2019.

DURA Cihan, Hayriye ATİK, *Avrupa Birliği Gümrük Birliği ve Türkiye,* Ankara: Nobel Yayınevi, Ankara, 2003.

DURUKANOĞLU Nihayet, *Dış Ticaret Dünyası Örnek Olay ve Tablolar*, İstanbul: Beta Yayınevi, 2008.

EDİZDOĞAN Nihat, Özhan Çetinkaya, Erhan Gümüş, *Kamu Maliyesi,* Bursa: Ekin Yayınevi, 2012.

EKŞİ Nuray, *Dış Ticaret Hukuku El Kitabı*, İstanbul: Beta Yayınevi, 2020.

EKŞİ Nuray, *Milletlerarası Ticaret Hukuku*, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2019.

EKŞİ Nuray, *Demiryoluyla Uluslararası Eşya Taşıma (CIM 1999)*: Beta Yayıncılık,2020.

ERDEM Ercüment, *Milletlerarası Ticaret Hukuku*, İstanbul: Onikilevha Yayıncılık, 2020.

ERCAN Muzaffer, *Uyuşmazlık Analizi ve Çözümü İnsan Uyuşmazlıklarının Kaynakları ve Çözüm Paradigmaları,* Bursa: Dora Yayıncılık, 2018.

ERCAN Tayfun, *Gümrük Hukuku*, Bursa: Ekin Yayınevi, 2019.

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

ERCAN Tayfun, *Türk Hukukunda Gümrük Kabahatleri*, İstanbul: Onikilevha Yayınları, 2016.

ERCAN Tayfun, *Uluslararası Ticaret Hukuku*, Bursa: Ekin Yayınevi, 2019.

ERDEM Tahir, *Vergisel Kabahatler*, İstanbul: Beta Yayınları, 2010.
ERDEM Tahir, *Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2012.
ERDEMİR Namık Kemal, Murat ÖZ, Ferudun KAYA, Oğuzhan AYTAR (Ed. Ferudun Kaya, Murat Öz), *Dış Ticaret İşlemleri ve Belgeleri*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını, 2016.
ERDİL Engin, *Karayolu ile Uluslararası Eşya Taşıma Hukuku İçtihatlı CMR Konvansiyon Şerhi*, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2020.
ERDOĞAN Yüksel, *Kabahatler Kanunu*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2005.
EROL Ahmet, *Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları (İçtihatlı-Dava Dilekçeli Örnekli)*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2021.
GEDİK Doğan, Ersoy Yüce, *Bir İdari Yaptırım Türü Olarak Kabahatler Hukukunda*
GEORGE Darren, Paul MALLERY, *IBM Statistics 25 Step By Step A Sımple Guide and Reference*, Londra: Routledge Taylor Francis Group, 2019.
GERÇEK Adnan, *Dış Ticaret İşlemleri ve Vergilendirilmesi*, Bursa: Ekin Yayınevi, 2020.
GERÇEK Adnan, *Türk Mali Hukukunda Teminat Kurumu*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013.
GİLPİN Robert, *Uluslararası İlişkilerin Ekonomi Politiği*, Ankara: Kripte Basım Yayın, 2020
GÖÇMEN İlke, *Avrupa Birliği Maddi Hukuku: İç Pazar*, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2017.
GÖK Özgecan, *Gümrük Vergisinden Kaynaklanan Uyuşmazlıklar*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2019.
GÖKÇELİK Cahit, *Gümrük Rejimleri*, Ankara: Ayrıntı Basımevi, 2005.
GÖKÇELİK Cahit, *Gümrük ve Dış Ticaret Uygulamaları*, YGM ve Denetim, 2009.
GÖKGÖZ Ahmet, Ayberk Şeker, *Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi*, Bursa: Dora Yayıncılık, 2014.
GÖZLER Kemal, *Devletin Genel Teorisi*, Bursa: Ekin Yayıncılık, 2019.
GÖZLER Kemal, Gürsel Kaplan, *İdare Hukuku Dersleri*, Bursa: Ekin Yayınevi, 2014.
GÖZÜBÜYÜK A. Şeref, Turgut Tan, *İdare Hukuku Cilt I*, Ankara: Turhan Kitabevi, 2019.
GÖZÜBÜYÜK A. Şeref, *Yönetsel Yargı*, Ankara: Turhan Kitabevi, 2017.
GÖZÜBÜYÜK A. Şeref, *Yönetim Hukuku*, Ankara: Turhan Kitabevi, 2016.
GRATH Anders, *Uluslararası Ticaret ve Finans El Kitabı*, (Çev. Tülay Öztürk, Murat Düzgün), Ankara: Nobel Yayınevi, 2014.
GÜÇLÜ Yaşar, *İdari Para Cezaları ve Diğer İdari Yaptırımlar*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2016.
GÜLTEKİN Raşit, *Gümrük Kabahatleri (Hukuki Analiz, Sorunlar ve Çözüm Önerileri)*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2019.
GÜLEÇ Aykut, *Vergi İhtilaflarının Çözüm Rehberi*, Ankara: Yade Akademi Yayınları, 2019.
GÜNDAY Metin, *İdare Hukuku*, İstanbul: İmaj Yayınevi, 2015.
GÜNDÜZ Aslan, *Milletlerarası Hukuk* (Ed. Reşat Volkan Günel), Ankara: Savaş Yayınevi, 2019.
GÜNEŞ Gülsen, *Verginin Yasallığı İlkesi*, İstanbul: Onikilevha Yayıncılık, 2014.
GÜRBÜZ Reşit, *İdari Yargılama Hukuku*, 3.b, Ankara: Turhan Kitapevi, 2020.

GÜRBÜZ Sait, *AMOS ile Yapısal Eşitlik Modellemesi Temel İlkeler ve Uygulamalı Analizler*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021.
GÜRİZ Adnan, *Hukuk Felsefesi*, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2017.
GÜRLESEL Fuat, Kerem ALKİN, *Avrupa Birliği'nin Serbest Ticaret Anlaşmalarına Türkiye'nin de Dahil Edilmesi*, İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayını, 2010.
HACIKÖYLÜ Canatay, Erol KUTLU, *Gümrük Mevzuatı* (Ed. İlyas Şıklar), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını, 2016
HACIYEV Ş. H., E. İ. BAYRAMOV, *Dünya Ekonomisinin Tarihi*, Ankara: Gazi Kitapevi, 2013.
HAFIZOĞULLARI Zeki, Muharrem Özen, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara: Savaş Yayınevi, 2018.
HAKERİ Hakan, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2017.
HEINRICH Bernd, *Ceza Hukuku Genel Kısım-I*, (Ed. H. Yener Ünver) Ankara: Adalet Yayınevi, 2014.
HERGÜN Recai, *Gümrük Dili ve Okuryazarlığı, 1. Cilt*, Ankara: Özdoğan Matbaa, 2021.
HERGÜN Recai, *Gümrük Dili ve Okur-Yazarlığı 2. Cilt*, Ankara: KTG Yayıncılık, 2021.
HERGÜN Recai, *Gümrük Dili ve Okur-Yazarlığı 3.Cilt*, Ankara: KTG Yayıncılık, 2021.
HINKELMAN Edward G., *Uluslararası Ödemeler Akreditifler, Vesaik Karşılığı Tahsilatlar ve Siber Ödemeler*, (Çev. Berk Kaplaner), İstanbul: Kontent Kitap, 2002, İstanbul.
IŞIK Atiye Merve, *Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davalarda Ehliyet*, İstanbul: Onikilevha Yayıncılık, 2019.
İÇEL Kayıhan, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, İstanbul: Beta Yayınevi, 2017.
İLGÜZ A. Ercan, Berk YILDIRIM, Cihan Haydar KÜÇÜKFALAY, Seda YILDIRIM, *Gümrük Tarifesi*, 1.Cilt, Ankara: Ankara Gümrük Müşavirleri Derneği, 2016.
İLYASOV Muhammetnazar, *TTK ve CMR'ye Göre Karayoluyla Eşya Taşımacılığında Taşıma ve Teslim Engelleri*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019.
İNAN Atilla, İbrahim DEMİR, *Açıklamalı Gerekçeli Kabahatler Kanunu*, Ankara: Art Basın Yayın Hizmetleri, 2014.
İYİBOZKURT Erol, *Dış Ticaret Teori ve Politika*, Trabzon: Trabzon İktisadi ve İdari İlimler Akademisi, 1982.
İYİBOZKURT Erol, *Uluslararası İktisat Teorisi*, Bursa: Ezgi Kitabevi, 1985.
KALABALIK Halil, *İdare Hukuku Dersleri Cilt I*, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2018.
KALABALIK Halil, *İdare Hukuku Dersleri Cilt II*, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2019.
KANGAL Zeynel T., *Kabahatler Hukuku*, İstanbul: Onikilevha Yayıncılık, 2019.
KANLI İmam Bakır, Merve KABAY, "Uluslararası Politik Ekonomi Açısından Devlet, Piyasa ve Toplum, Uluslararası Politik Ekonomi", *Uluslararası Politik Ekonomi 1*, (Ed. Arzu Al, Meral Balcı, İmam Bakır Kanlı), Ankara: Savaş Yayınevi, 2020.
KAPLAN Fatih, "Uluslararası Ticarette Temel Kavramlar ve Teoriler", *A'dan Z'ye Dış Ticaret*, (Ed. M. Sami Süygun), Ankara: Gazi Kitabevi, 2020, ss.1-20.
KARABULUT Mustafa, *İdari Yaptırımların Hukuki Rejimi*, Ankara: Turhan Kitapevi, 2008.
KARABULUT Bilal, "Uluslararası Yaptırımların Hukuksal Analizi", *Uluslararası Hukuk ve Politika*, C. 3, S. 12, 2007, ss.15-40.

KARACA Hüseyin Akif, *Milletlerarası Özel Hukukta INCOTERMS*, İstanbul: Onikilevha Yayıncılık, 2020.

KARAKOÇ Yusuf, *Genel Vergi Hukuku*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2017.

KARAKOÇ Yusuf, *Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2007.

KARAKOÇ Yusuf, *Vergi Yargılaması Hukuku*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2021.

KARLUK S. Rıdvan, *Küreselleşen Dünyada Uluslararası Kuruluşlar*, İstanbul: Beta Yayınevi, 2007.

KARLUK S. Rıdvan, *Uluslararası Ekonomi Teori ve Politika*, Kırklareli: Beta Yayınevi, 2003.

KAYA Feridun, *Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*, İstanbul: Beta Yayınevi, 6. Baskı, 2016.

KAYA Feridun, Neslihan TURGUTTOPBAŞ, *Dış Ticaret İşlemleri*, (Ed. Ayşe Banu Başar), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi Yayınları, 2012.

KAYA İbrahim, Yücel ACER, *Uluslararası Hukuk Temel Ders Kitabı*, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2018.

KAYA Cansu, *CISG (Milletlerarası Mal Satımına İlişkin Sözleşmeler Hakkında Birleşmiş Milletler Antlaşması) Gereğince Alıcının Satım Bedelini Ödeme Borcu*, İstanbul: XII Levha Yayıncılık, 2012.

KAYA Talat, Süleyman YILMAZ, Sadık AYDOS, Nurdan ORBAY ORTAÇ, Gülüm ÖZÇELİK, Rifat ERTEN, *Uluslararası Ticaret Hukuku* (Ed. Rifat Erten), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını, 2018.

KAYICI Haluk, "19.Yüzyıl Sonlarında Edirne Gümrük İdaresi", *Tarih Boyunca Gümrükler*, (Ed. Mustafa Tanrıverdi), İstanbul: Hiperyayın, 2019.

KAYIHAN Şaban, Etem KARA, *Uluslararası Yatırım Hukuku (Doğrudan Yatırımlar)*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017.

KAYIHAN Şaban, *Uluslararası Ekonomi Hukuku*, Kocaeli: Umuttepe Yayınları, 2015.

KAYIHAN Şaban, Mehmet ESKİ, *Uluslararası Ekonomi Hukuku I. Cilt*, Kocaeli: Umuttepe Yayınları, 2015.

KEMER Osman Barbaros, *İş Dünyası İçin Pratik Dış Ticaret İşlemleri*, Bursa: Alfa Aktüel Yayınları, 2009.

KESKİN Fikri Tunç, *Uygulamada Sigorta Hukuku 1. Cilt*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2017.

KIZILOT Şükrü, Zuhal KIZILOT, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2007.

KİRMANOĞLU Hülya, *Kamu Ekonomisi Analizi*, İstanbul: Beta Yayınevi, 2012.

KOBAN Emine, Hilal YILDIRIR KESER, *Dış Ticarette Lojistik*, Bursa: Ekin Yayınevi, 2021.

KÖKLÜ Nilgün, Şener BÜYÜKÖZTÜRK, Ömay ÇOKLUK, *Sosyal Bilimler İçin İstatistik*, Ankara: Pegem Yayıncılık, 2021.

KRUGMAN Paul, Maurice OBSTFELD, *Uluslararası İktisat Teori ve Politika*, Ankara: Palme Yayıncılık, 2016.

KULA Nil, *Türk Eşya Taşıma Hukuku*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2018.

KUTLU Erol, *Gümrükleme*, (Ed. İlyas Şıklar), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını, 2009.

LLAMAZARES Olegarıo (Ed.), Dictionary *Of International Trade*, Global Marketing Bussiness Publication, 2015.

MAHMUTOĞLU Fatih Selami, "Suç-Kabahat Ayırımı-İdari Ceza Hukuku'nun Temelleri", *İdari Ceza Hukuku Sempozyumu*, (Ed. İlhan Ulusan, Funda Başaran Yavaşlar), Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2009.

MAHMUTOĞLU Fatih Selami, *Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Düzene Aykırılıklar Hukukunda (İdari Ceza Hukukunda) Yaptırım Rejimi*, İstanbul: Kazancı Yayınevi, 1995.

MANGIR Demet Şefika, *Uluslararası Toplumun Anayasası JusCogens*, Ankara: Nobel Yayınevi, 2015.

MANGIR Fatih, *Dış Ticarette Denge Oyunu: Stra-Trajik Senaryo ve Aktörleri (2008 Krizi: ABD-Çin ve Diğerleri)*, Ankara: Orion Kitapevi, 2012.

MANGIR Fatih, Hakan ACET, "Serbest Ticaret ve Korumacılık, Avrupa Birliği'nde Malların Serbest Dolaşımı ve Türkiye'nin Uyumu", *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Dr. Mehmet Özyıldız Özel Sayısı, 2014, ss. 93-108.

MARİNOV Eduard, "Economic Integration TheoriesandtheDevelopingCountries", *Infusing Researchand Knowledge in South-East Europe*, (Ed. R. Dautov, P. Gkasis, A. Karamanos, T. Lagkas, A. Prodromidou, A. Ypsilanti), 2014, ss. 164-177.

MELEMEN Mehmet, *Uygulamalı Uluslararası Ticaret işlemleri*, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2016.

MELVİN Steven Husted-Michael, *Uluslararası İktisat*, (Çev. Fatih Saygılı, Elif Tunalı Çalışkan), Ankara: Palme Yayınevi, 2020.

MUTLUER M. Kâmil, Nilay Kazanç Kuzeyli, *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümleri*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2019.

NOMER Ergin, *Devletler Hususi Hukuku*, İstanbul: Beta Yayınevi, 2017.

NURAL Ali, *4458 Sayılı Gümrük Kanunu Açıklamaları*, Ankara: Yeni Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneği İktisadi İşletmesi Yayını, 2015.

NURAL Ali, Remzi AKÇİN, *Ekonomik Etkili Gümrük Rejimleri*, İstanbul: Zemin Danışmanlık ve Eğitim Hizmetleri, 1996.

ODYAKMAZ Zehra, Serkan ÇINARLI, Ezgi AVCIOĞLU AKSOY, *İdare Hukukunda Yargı Öncesi Uyuşmazlık Çözüm Usulleri*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2018.

OĞUZ Binhan, *Uluslararası Ticarette Korumacılığın Kaldırılmasının İç ve Dış Piyasalarda Türkiye Ekonomisine Muhtemel Etkileri*, İstanbul: İstanbul Ticaret Odası, 2004.

OKTAR S. Ateş, *Vergi Hukuku*, İstanbul: Türkmen Kitapevi, 2016.

ONURSAL Erkut, *Mevzuat ve Teknik Yönleri ile Dış Ticaret*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021.

ORTAÇ Fevzi Rifat, Hilmi ÜNSAL, Ufuk SELEN, Recep NARTER, Alpaslan UĞUR, Abdullah TEKBAŞ, Selin ERTÜRK ATABEY, *Uluslararası Ticarette Vergilendirme*, (Ed. Hilmi Ünsal), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını, 2019.

OTACI Cengiz, *Türk Kabahatler Hukuku*, Ankara: Turhan Yayınevi, 2006.

OZANSÜ Mehmet Cemil, *Ceza Hukukunda Kasttan Doğan Subjektif Sorumluluk*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2007.

ÖNCEL Mualla, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, *Vergi Hukuku*, Ankara: Turhan Kitabevi, 2014.
ÖNER Erdoğan, *Türk Vergi Sistemi*, Ankara: Seçkin yayıncılık, 2017.
ÖZ Turgut, *Milletlerarası Mal Satımına İlişkin Sözleşmeler Hakkında Birleşmiş Milletler Antlaşması (CISG) ile Türk Borçlar Kanunu'nun İlgili Hükümleri'nin Kısa Karşılaştırması*, İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2016.
ÖZALP Abdurrahman, *Uluslararası Ticaretin Finansmanı, Prensipleri ve Blockchaın*, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2018.
ÖZAY İl Han, *Günışığında Yönetim*, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2017.
ÖZBEK Veli Özer, *TCK İzmir Şerhi Türk Ceza Kanunun Anlamı Cilt 1*, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2010.
ÖZDEMİR Türkay, *Lojistik ve Taşıma Hukuku*, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi, 2020.
ÖZEN Çınar, Funda KESKİN ATA, Erel TELLAL, Çağrı ERHAN, Efe SIVIŞ, Burak TANGÖR, Özgür TONUS, Erdem DENK, *Uluslararası Örgütler*, (Ed. Çınar Özen, Özgür Tonus), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları
ÖZEN Mustafa, *İdari Ceza Hukuku*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2013.
ÖZEROĞLU Ali İhsan, "Dış Ticaret ve Antrepo Rejimi", *Anadolu Bil Meslek Yüksekokulu Dergisi (ABMYO)*, 22, 2011, ss. 33-38.
ÖZGENÇ İzzet, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017.
Mülkiyetin Kamuya Geçirilmesi, İstanbul: Legal Kitabevi, 2011.
ÖZKAN Işıl, *Uluslararası Özel Hukuk Andlaşmaları*, Ankara: Turhan Kitabevi, 2019.
ÖZTÜRK Nazım, *Maliye Politikası*, Bursa: Ekin Yayınevi, 2020.
PARLAR Ali, Muzaffer Hatipoğlu, *Suça Teşebbüs İştira-İçtima ve Yaptırımlar*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2010.
PAZARCI Hüseyin, *Uluslararası Hukuk*, Ankara: Turhan Kitabevi, 2020.
PAZARCI Hüseyin, *Uluslararası Hukuk Dersleri 1. Kitap*, Ankara: Turhan Kitapevi, 2021.
PINAR Abuzer, *Maliye Politikası Teori ve Uygulama*, Ankara: Turhan Kitabevi, 2021.
RENÇBER Altan, *Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri*, İstanbul: Onikilevha Yayıncılık, 2017.
SANCAKTAR Oğuz, "İdari Cezaların Yaptırımlar Teorisindeki Yeri ve Türk Hukukundaki Anayasal Temelleri", *İdari Ceza Hukuku Sempozyumu*, (Ed: İlhan Ulusan, Funda Başaran Yavaşlar), Ankara: Seçkin Yayınları, 2009.
SARIBEYOĞLU Meltem, *Uluslararası Ekonomi Hukuku Açısından Dünya Ticaret Örgütü Gümrük Birliği ve Türkiye*, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2010.
SAYGILIOĞLU Nevzat, Remzi AKÇİN, *Dış Ticaret ve Gümrük Teori-Mevzuat-Uygulama*, Ankara: Cem Web Ofset, 2015.
SAYGILIOĞLU Nevzat, Adnan GERÇEK, *Dış Ticaret ve Gümrük*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2007.
SCHERMELLEH-ENGEL Karin, Helfried MOOSBRUGGER, "Evaluating The Fit Of Structural Equation Models: Tests of Signianceand Descriptive Goodness Of Fit Measures", *Methods of Psychological Research Online*, 2003, Vol: 8, Issue: 2, 2003.

SELANİK Atakan Adem, *Viyana Satım Sözleşmesi (CISG) Uyarınca Teslim Borcu,* İstanbul: Onikilevha Yayıncılık, 2018.

SELEN Ufuk, *Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi*, Bursa: Ekin Yayınevi, 2020.

SEYİDOĞLU Halil, *Uluslararası İktisat Teori Politika ve Uygulama*, İstanbul: Güzem Can Yayınları, 2017.

SİDAL Hulusi, *Gümrük Politikası Mevzuatı ve Tatbikatı Cilt I*, İstanbul: Berksoy Matbaası, 1966.

SOMUNCUOĞLU Sadi, *Gümrükte Kuşatma*, Ankara: Uzman Matbaacılık, 2002.

SOYASLAN Doğan, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2018.

SUR Melda, *Uluslararası Hukukun Esasları*, İstanbul: Beta Yayınevi, 2020.

SURANOVİC Steve, *International Trade: Theoryand Policiy,* George Washington University, 2010.

ŞAHİN Mustafa, *Gümrük Vergileri,* Ankara: Gazi Kitabevi, 2019.

ŞAHİN Atilla, Menşe Kazanım Kuralları ve Menşe Kümülasyonu, Ankara: Gümrük Müşavirleri Derneği, Ankara, 2019.

ŞAHİN Musa Furkan, "Viyana Satım Antlaşması'nda Malların Sözleşmeye Uygunluğu", (Şebnem Akipek Özal), *Viyana Satım Antlaşması (CISG)*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2020, ss. 141-182.

ŞAHİN Güvenç, Aydın SİPAHİOĞLU, Zehra KAMIŞLI ÖZTÜRK, Gürdal ERTEK, Barbaros ABA, Gülçin BÜYÜKÖZKAN, Uluslararası Lojistik, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi yayınları, 2018.

ŞANLI Cemal, *Uluslararası Ticari Akitlerin Hazırlanması ve Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları*, İstanbul: Beta Yayınevi, 2019.

ŞEKER Ayberk, *Uluslararası Ticaret*, Ankara: Nobel Yayınevi, 2020.

ŞEN Faruk, *Menşe Kuralları (Tercihli Menşe-Tercihli Olmayan Menşe),* Ankara: Hermes Ofset Matbaacılık, 2020.

ŞENYÜZ Doğan, *Borçlar Hukuku*, Bursa: Ekin Yayınevi, 2015.

ŞENYÜZ Doğan, Mehmet Yüce, Adnan GERÇEK, *Vergi Hukuku Genel Hükümler,* Bursa: Ekin Kitapevi, 2022.

ŞENYÜZ Doğan, *Vergi Ceza Hukuku*, Bursa: Ekin Yayınevi, 2017.

ŞENYÜZ Edanur, *Gümrük İşlemleri ve İşlemlerinden Kaynaklanan Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları*, Bursa: Ekin Yayınevi, 2021.

TABACHNICK Barbara G., Linda S. FİDELL, *Using Multivariate Statistics,* ABD: Pearson Education, 2007.

TAN Turgut, *Ekonomik Kamu Hukuku Dersleri,* Ankara: Turhan Kitabevi, 2015.

TANIŞALI Kutluhan, *Gümrük Müşavirliği ve Görevde Yükselme Sınavlarına Hazırlık Konu Anlatımı Cilt 1,* Ankara: KTG Yayıncılık, 2020.

TARMAN Zeynep Derya, *Viyana Satım Antlaşmasın Uygulamak veya Uygulamamak (CISG Uygulama Alanı)*, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2015.

TEKİN Abdulkadir, Ümit Engin TEKİN, *4458 Sayılı Kanun'a Göre Gümrük İşlemleri Mevzuat-Teori, Uygulama-Vergilendirme*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017.

TELLİ Serap, *Devletler Hukuku Açısından Uluslararası Ticaret ve Kurumsallaşması*, Ankara: Sevinç Matbaası, 1991.

TOPÇUOĞU Ayşenur, "Uluslararası Ticarette Ödeme Şekilleri ve Belgeler", *A'dan Z'ye Dış Ticaret* (Ed. M. Sami Süygün), Ankara: Gazi Kitabevi, 2020, ss. 153-223

TOROSLU Nevzat, *Ceza Hukuku Genel Kısım*, Ankara: Savaş Yayınevi, 2005.

TUNCER Selahattin, *Gümrükler ve Gümrük Vergileri (Teori-Uygulama)*, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2001.

TUNÇ Havva, *Uluslararası Ticaret, Para ve Finans*, İstanbul: Sümer Kitabevi, 2020.

TÜRKOĞLU Faruk, *Ansikolpedik Ekonomi ve İş Hayatı Sözlüğü*, İstanbul: Dünya Yayınları, 2020.

TÜTÜNCÜ Ayşe, Enver ARIKOĞLU, Verda Neslihan AKÜN, Elif BAŞKARACAOĞLU (Der. ve Düz.), *Toluner Milletlerarası Hukuk (Giriş-Kaynaklar): Prof. Dr. Sevin Toluner'in Ders Notlarından*, İstanbul: Beta Yayınevi, 2019.

TÜYEN Zeki, *Türkiye'de Dış Ticaret Politika ve Uygulamaları*, (y.y): Globus Dünya Yayını, 2016.

ULUSOY Ali D., *İdari Yaptırımlar*, İstanbul: XII Levha Yayıncılık, 2013.

ULUSOY Ali D., *Yeni Türk İdare Hukuku*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2019.

ULUSOY Ülkü Halatçı, *Dünya Ticaret Örgütü'nde Uyuşmazlıkların Çözümü Mekanizması*, Ankara: Turhan Yayınevi, 2009.

UTAŞ Alper, *Dünya Ticaret Örgütü Kuralları Açısından Uluslararası Ticaret Engelleri ve İhlalleri*, İstanbul: Onikilevha Yayıncılık, 2019.

UTKULU Utku, "Türkiye'de Dış Ticaretin Gelişimi ve Yapısal Değişim", (Ed. Utku Utkulu, İsmail Aydemir), *Türkiye'de Dış Ticaret İşlemleri ve Uygulaması Teoriden Pratiğe*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2013.

UZUN Fatih, *125 Soruda Gümrük Mevzuatında Para Cezaları (Açıklamalı-İçtihatlı),* İstanbul: Dünya Yayıncılık, 2015.

ÜNAL Şeref, *Devletler Hukukuna Giriş*, Ankara: Yetkin Yayınevi, 2003.

ÜNVER Özkan, Hamza GAMGAM, Bülent ALTUNKAYNAK, *Temel İstatistik Yöntemler Olasılık-Hipotez Testleri-Regresyon Analizi*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021.

ÜŞENMEZ Özgür, Yunus ÇAKIR, Batuhan BALCI, "Kapsadığı Alanlar Açısından Uluslararası Politik Ekonomi", *Uluslararası Politik Ekonomi 1*, (Ed. Arzu Al, Meral Balcı, İmam Bakır Kanlı), Ankara: Savaş Yayınevi, 2020.

VINER Jacob, *Gümrük Birliği Meselesi* (Ed. Paul Oslington, Çev. Cüneyd Yasin Aydınbaş) İstanbul: Cinius Yayınları, 2019.

YAĞAN Haldun, *Gümrük ve Dış Ticaret Sözlüğü*, Ankara: Yeni Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneği İktisadi İşletmesi, 2013.

YALIM, Funda, "Gümrük Tarifeleri, Eşyanın Tarife Pozisyonları, Tarifelerin Hesaplanması ve Muafiyet İstisna Hâlleri", *Gümrük İşlem ve Uygulamaları*, Erzurum: Atatürk Üniversitesi Açıköğretim Yayınları, 2020, ss.66-82

YAPRAKLI Sevda, Oytun MEÇİK, Selim BAŞAR, *Dış Ticarete Giriş*, (Ed. Sevilay Küçüksakarya), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2020.

YARBAŞI, Engin, İbrahim N. Gürtan, *Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi*, İstanbul: Literatür Yayınları, 2012.

YARDIMCI Pınar, *Uluslararası Ekonomik Kuruluşlar*, Ankara: Detay Yayıncılık, 2014

YAVUZ Hüseyin, *Gümrük Mevzuatı Uygulamaları*, Ankara: Analiz Yayınları, 2019.
YERCİ Cahit, *Yorum ve Açıklamalarla Gümrük Hukuku ve Davaları Örnekler-Çözümler-İçtihatlar*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019.
YERDELEN Erdal, *Müsadere ve Mülkiyetin Kamuya Geçirilmesi Konuların Anayasa ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Açısından Değerlendirilmesi*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2010.
YEŞİLOVA Alper, *Gümrük Hukukuna İlişkin Uyuşmazlıklar ve Hukuki Çözüm Yolları*, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2017.
YILMAZ Şiir Erkök, *Dış Ticaret Kuramlarının Evrimi*, Ankara: Efil Yayınevi, 2016.
YILMAZ Selman, *İktisat Politikası*, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi Yayını, Yayınları, (y.y).
YILMAZ Zekeriya, *Türk Ceza Kanunu ve Kabahatler Kanunu*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2005.
YUMUK Hamit, *Gümrük Müşavirinin Mali Hukuk Bakımından Sorumluluğu*, İstanbul: Onikilevha Yayıncılık, 2021.
YURTCAN Erdener, *Kabahatler Kanunu ve Yorumu*, İstanbul: Beta Yayınları, 2005.
YÜCE Mehmet, *Vergi Yargılama Hukuku*, Bursa: Ekin Yayınevi, 2017.
YÜCE Mehmet, Ali Çelikkaya, *Örnek Uygulamalarla Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*, Bursa: Dora Yayınevi, 2016.
YÜCE Mehmet, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü, Ankara*: Adalet Yayınevi, 2018.
ZAFER Hamide, Gülfem PAMUK, Kerim ÇAKIR, *Gerekçeli-Açıklamalı Kabahatler Kanunu*, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2014.
ZAFER Hamide, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, İstanbul: Beta Yayınevi, 2015.
ZENGİNKUZUCU Dikran M., *Uluslararası Ticaret ve Yatırım Uyuşmazlıklarında Dostane Çözüm Kurumlar Kurallar Süreçler*, İstanbul: Legal Yayıncılık, 2017.
ZEYTİN Zafer, *Milletlerarası Mal Satım Sözleşmeleri Hukuku CISG*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2015.

Makaleler

ADIGÜZEL Burak, *Taşıma Hukuku* (Deniz Ticareti Hariç), Ankara: Adalet Yayınevi, 2018.
AĞAOĞLU Cahit, "Incoterms 2020", Public and Private International Law Bulletin, 40(2): 2020, ss.1113-1149.
AKÇİN Remzi, "Gümrük İmajını Olumsuz Etkileyen Bazı Örnekler ve Çözüm Yolları", Gümrük ve Ticaret Dünyası Dergisi, S.103, 2019/4, ss.43-46.
AKILLIOĞLU Tekin, "Kamu Yararı Kavramı Üzerine Düşünceler", *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, C. 9, S. 1-3, 1988, ss. 11-22.
AKIN Ali Cevat, "Gümrük İşlemlerinde Beyan Öncesi Eşyanın Muayene Edilmesini Gerektiren Nedenler ve Bu Hakkın Kullanılmasının Sağlayacağı Faydalar", *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, C. 4, S. 10, 2017, ss. 90-93.

ALABAYIR Aykut, Erol MUZIR, "Dış Ticaret İşlemlerinde Ticaret Yapılan Yere Göre Ödeme Şekli Terichi ve Tercih Nedenlerini Belirlemeye Yönelik Amprik Bir Çalışma", *Journal of Business Research Turk*, 2016, ss. 304-323.

ALTUNDAL Vahdet, Kartal SOMUNCU, "Bölgesel Ticaret Anlaşmaları ve Türkiye'nin Dış Ticaret Açığı Sorunu", *Ekonomi İşletme Siyaset ve Uluslararası İlişkiler Dergisi*, C. 2, S. 2, 2016, ss. 119-149.

ANIL Mustafa Nuri, "Mütekamil Bir Gümrük Sistemine Olan İhtiyacımız", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, S. 2, 1956, ss. 159-186.

ARMAĞAN Aylin, Serkan SEYHAN, "Gümrük Kanunu'nda İdari İtiraz Yolu", *Hacettepe HFD*, C. 10, S. 2, 2020, ss. 441-460.

ARSLANCAN Tuğba, Gencay KARAKAYA, "Akreditif Ödeme Şekline İlişkin Hile Vakaları Üzerine Bir Değerlendirme", *Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi*, C. 55, S. 2, 2020, ss. 910-927.

ASLAN Yasin, "İdari Yaptırımlar", *TBB Dergisi*, S. 85, 2009, ss. 173-188.

AŞCI Cenap, "Gümrük Rejimleri, Gümrükçe Onaylanmış Diğer İşlem ve Kullanım Şekilleri", *Gümrük Teftiş Kurulu Seminerleri*: Gümrük Müfettişleri Derneği Yayınları, 2001.

AYANOĞLU Taner, "Kanunlar ve İdari İşlemler Bakımından Geriye Yürümezlik İlkesi", *Legal Hukuk İlkesi*, C. 10, S. 112, 2012, ss. 85-125.

AYDIN Devrim, "Tüzel Kişilerin Ceza Sorumluluğu Tartışmaları", *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, S. 10, Aralık 2017, ss. 97-110.

BAHÇECİ Barış, "Türkiye'de Kamu Alacaklarının Müteselsil Sorumluluk Yoluyla Tahsili Eğilimi ve Gümrük Kanunu Uygulaması", *AUHFD*, C. 60, S. 3, 2011, ss. 423-445.

BAŞ Merve Nur, "Gümrük Müşavirlerinin Mesleki Faaliyetleri Kapsamında Dolaylı Temsil Yetkileri ve Hukuki Sorumlulukları", *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 6, S. 1, 2016, ss. 193-212.

BOZKURT Cevdet, "Dahilde İşleme Rejimi İhlalinden Kaynaklı Vergi Alacağının Belgenin Kapalı Olması Halinde Tahsilat Süreci", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, S. 147, 2016, ss. 249-253.

BOZKURT Cevdet, "Telafi Edici Vergi Uygulamalarının Dahilde İşleme ve Menşe Kümülasyonu Çerçevesinde Değerlendirilmesi", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, S. 104, 2012, ss. 201-209.

BOZKURT Nevzat, "Gümrük Mevzuatında Basitleştirilmiş Usul Uygulamaları ve Firmalara Sağladığı Avantajlar", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 2008 Mayıs S. 53, 2008, ss. 197-201.

CAN Hacı, "Türkiye-Avrupa Topluluğu Ortaklık İlişkisinin Hukuki Çerçevesi", *Ankara Avrupa Çalışmaları Dergisi*, C. 3, No: 1, Güz 2003, ss. 19-43.

CANDAŞ Ulaş, "Çok Taraflılık mı İki Taraflılık mı? Tercihli Ticaret Anlaşmalarının Uluslararası Ticaret Sistemiyle İlişkisine Dair Değerlendirme", *Uluslararası Hukuk ve Politika*, C. 6, S. 22, 2010, ss.55-76.

CENTEL Nur, "Ceza Hukukunda Tüzel Kişilerin Sorumluluğu-Şirketler Hakkında Yaptırım Uygulanması", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, S. 4, 2016, ss. 3313-3326.

CİVELEK Mustafa Emre, Nagehan Uca, Murat Cemberci, "The Mediator Effect Of Logistics Performance Index On The Relation Between Global Competitiveness Index", *European Scientific Journal,* Vol: 11, No: 13, May 2015, ss. 368-375.

COŞKUN Anıl, "Uluslararası Mal Satım Sözleşmeleri Hukuku Hakkında BM Andlaşması (CIS)", *Legal Hukuk Dergisi*, C.13, S. 156, 2015, ss.39-74.

CZERMİŃSKA Malgorzata, "Impact of the Covıd-19 Pandemic on Customs System and Customs Procedures In the European Unıon", *Krakow International Studies,* 2021, s.11-34.

ÇELİK Bayram, "Geçici İthalat Rejiminde Kısmi Muafiyet Uygulaması", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, S. 130, 2014, ss. 312-316.

ÇELİKKOL Canan Demirci, Gülcan KESKİN, "Logistics Performance Index And Gdp – Relationship Of Turkey's Logistics Performance Through Neighbours", *Internatıonal Journal Of Social, Humanities And Administrative Sciences*, 2021, C: 7, S.37, ss. 257-265.

ÇİÇEK Hüseyin Güçlü, Orhan ATALAY, "Gümrük İdarelerinde Eş Etkili Vergiler ve Fonların Tahsili, Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri", *Gümrük Ticaret Dergisi*, S. 10, 2017, ss. 15-24.

ÇİTİ Bünyamin, "Gümrük Kanunu'nda Beyan ve Hukuki Sonuçları", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, S. 174, 2018, ss. 227-232.

ÇOĞAL Nejat, "Eşyanın Gümrük Kıymeti", *Gümrük ve Ticaret Dünyası Dergisi*, S. 104, 2020, ss. 10-21.

DEDEOĞLU Beril, "Uluslararası Örgütlerin Farklı Sınıflandırma Biçimleri", *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, C. 49, S.0, 1998, ss. 15-30.

DEMİRCAN Esra, "Kamu Mali Yönetiminde Değişim Trendinin Dış Ticaret Politikasına Etkileri", *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S. 24, 2009, s.81-95.

DONAY Süheyl, "Para Cezalarını Artıran Yasanın Uygulama Alanı Hakkında Düşünceler", *Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi*, C. 1, S. 2, 1979, ss.

DURSUN Hasan, "Suç ve Cezada Kanunilik İlkesinin Düşünsel Tarihçesi", *Ceza Hukuku Dergisi*, 2017, S. 33, ss.115-149.

EMANET Hakan, "Uluslararası Eşya Taşıma Konvansiyonlarının Temel Hükümlerinin Karşılaştırmalı Analizi", *Beykent University Journal of Social Sciences*, C. 9, S. 1, 2016, ss. 162-172.

ERCAN Tayfun, "Incoterms 2020 Kılavuzundaki Teslim Şekillerinin Analizi", *Gaziantep Unıversıty Journal of Social Scıences*, C. 20, S. 3, 2021, ss. 1187-1199.

ERCAN Tayfun, "Lojistik Sektörü İhtilafları ve Arabuluculuk Yoluyla Çözümü", *Gaziantep Unıversıty Journal Of Socıal Scıences*, C. 19, S. 3, 2020, ss. 905-918.

ERDEM Tahir, "6455 Sayılı Kanun'la Yapılan Değişiklikler Sonrasında Gümrük Kanunun Ceza Hükümleri", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, S. 114, 2013, ss. 269-286.

ERDOĞAN Ali, "Performance of Turkey in Logistics and Suggestions for Solutions to Improve Performance", *Social Sciences Research Journal*, C. 4, S.1, March 2015, ss.1-7.

ERKAN Birol, "Türkiye'de Lojistik Sektörü ve Rekabet Gücü", *ASSAM International Refereed Journal*, S.1, 2014, ss. 44-65.

ERTÜRK Erkan, "Gümrük Kıymetinin Kontrolü", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, S. 124, 2014, ss. 259-269.

GİOVANNUCCİ Daniele, "Basic Trade Tools: Payment Methods in International Trade", *A Guide To Developing Agricultural Markets And Agro-Enterprises*, ed., World Bank, 2002, ss.1-14.

GÖLCÜKLÜ Feyyaz, "İdari Ceza Hukuku ve Anlamı, İdarenin Cezai Müeyyide Tatbiki", *SBFD*, C. 18, S. 2, 1963, ss. 115-182.

GÖRGÜN Mehmet Ragıp, "Lojistik Performans Kriterlerinin Sağlanmasında Türk Lojistik Sektörünün Durumu", *Ekev Akademi Dergisi,* Y. 24, S. 81, Kış 2020, ss. 229-246.

GÜMÜŞ Erhan, "Gümrük İncelemelerinde Sonradan Kontrol Yöntemi", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, S. 96, 2011, ss. 170-175.

GÜMÜŞ Mustafa, "İthalatta KDV Matrahı Bakımından Beyanname Tescil Tarihinin Önemi", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, S. 65, 2009, ss. 206-210.

HOLLAWAY Stephen, Measuring the effectiveness of border management: designig KPIs for outcomes", World Customs Journal, C.4, S.2, 2010, s.37-54.

İÇEL Kayıhan, "İdari Ceza Hukuku ve Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi", *İÜHF Mecmuası,* C. 50, S. 1-4, ss. 117-131.

İNAN Gonca, Atiye Merve Işık UYSAL, "Gümrük Uyuşmazlıklarının Çözümü İçin Alternatif Bir Çözüm Önerisi: Kanun Yolundan Vazgeçme", *Vergi Dünyası Dergisi*, Y. 40, S. 473, Ocak 2021, ss. 43-59.

JANČÍKOVÁ Eva, Janka Pásztorová, "Legal Aspect Of Letters Of Credit", *Perspectives of Law and Public Administration,* Vol: 10, Special Issue, October 2021, ss. 18-32.

KAN Adnan, Ahmet AKBAŞ, "Lise Öğrencilerinin Kimya Dersine Yönelik Tutum Ölçeği Geliştirme Çalışması", *Mersin Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, C. 1, S. 2, 2005, ss. 227-237.

KANLIGÖZ Cihan, "İdari İşlemlerde Yazılı Bildirim", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 40, S. 1, 1988, ss. 173-192.

KAPLAN Ramazan, Kemal TÜRKCAN, "Türkiye'nin Açtığı Antidamping Soruşturmalarının Makroekonomik Belirleyicileri", *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, C. 21, S. 1, 2020, ss. 1-19.

KARA Burkay Can, "İdari Yargılama Usulünde Kanun Yararına Temyiz", *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,* C. 11, S. 1, 2020, ss. 353-371.

KARABULUT Mustafa," İdari Yaptırımların Hukuki Niteliği ve Anayasa Mahkemesinin Kabahatler Kanunu Hakkındaki Kararı", *Terazi Hukuk Dergisi*, S. 3, 2006, ss. 63-68.

KAYMAKÇI Oğuz, "Ekonominin Küreselleşmesi ve Dış Ticaret Teorileri", *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar,* C. 49, S. 572, 2012, ss. 101-116.

KESKİN Züleyha, "İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu", *TBB Dergisi*, S. 126, 2016, ss.235-262.

KEYMAN Selahattin, "Tipiklik ve Ceza Hukuku", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 37, S. 1980, ss. 59-105.

KILIÇ Kaptan, *Kaçakçılık Suçları, Gümrük Kabahatleri ve Gümrük Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2013.

KIR Bahadır, "Gümrük Uyuşmazlıklarının Alternatif Çözüm Yöntemleri", *C. Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C. 19, S. 2, 2018, ss. 88-109.

KIRIŞIK Fatih, "İdare ile Bireyler Arasındaki İlişkilerde Güç Dengesizliğinin Giderilmesinde Etkili Bir Yöntem: İdari Usul", *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S. 37, 2013, ss. 245-252.

KOCAOĞLU Serhat Sinan, "Türk Ceza Kanunu (m.128) ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Bir Hukuka Uygunluk Nedeni Olarak 'Savunma Dokunulmazlığı'", *Ankara Barosu Dergisi*, S. 4, 2012, ss.19-38.

KOÇAK Yusuf, "Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamaları", Gümrük Ticaret Dergisi, S. 7, 2016, ss. 43-51.

KOÇAK Yusuf, "Uluslararası Ticarette Teslim Şekilleri (INCOTERMS 2020)", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, 2020, S.194, ss.168-174.

KOYUNOĞLU Deniz, "Ekonomik Etkili Gümrük Rejimleri ve Avantajları", *Lebin Yalkın Mevzuat Dergisi*, S. 109, 2013, ss. 225-229.

KOYUNOĞLU Deniz, "Eşyanın Tamir Amaçlı Hariçte İşleme Rejimi ve Gümrük Uygulamaları", *Lebin Yalkın Mevzuat Dergisi*, S. 91, 2011, ss. 209-211.

KOYUNOĞLU Deniz, "Menşe Kavramı, Eşyanın Menşeinin Tespiti Kuralları ve Gümrük Uygulamaları", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, S. 78, 2010, ss. 202-211.

KURAL Yunus Nadi, "Hatalı Gümrük Tarifesi Beyanı ve Sonuçları", *Legal Mali Hukuk Dergisi*, S. 2, 2005, ss. 349-357.

KURT Hayrettin, "İdari Yaptırımlara Karşı Güvenceler", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 18, S. 1, 2014, ss. 131-178.

MACCALLUM Robert C., Keith F. WİDAMAN, Kristopher J. PREACHER, Sehee HONG, "Sample Size in Factor Analysis: The Role of Model Error", *Multivariate Behavioral Research*, Vol: 36, Issue: 4, 2001, ss. 611-637.

MARİNOV Eduard, "Economic Integration Theoriesand the Developing Countries", *Infusing Researchand Knowledge in South-East Europe*, (Ed. R. Dautov, P. Gkasis, A. Karamanos, T. Lagkas, A. Prodromidou, A. Ypsilanti) 2014.

MASCARENAS C. E., "Menşe İsmi Mefhumu Hakkında", *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C. 24, S. 1-4, 1959, ss. 461-466.

MAVROİDİS Petros C., "Trade Integratıon In Turbulent Tımes", *Kansas Journal of Law Public Policy*, C.30, 2021, s.418-432.

MEAGHER Nial, "The Rule of Law and WTO", *Uluslararası Ticaret ve Tahkim Hukuku Dergisi Özel Sayı*, 2018, ss. 25-54.

MERMOD Aslı Yüksel, "Dünya Ticaret Örgütü'nün Dünya İktisat Düzeni ve Türkiye'de tekstil Sektörü Açısından Bir İnceleme", *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, C. XXIX, S. II, 2010, ss.341-360.

ODYAKMAZ Zehra, "Hukukun Uluslararası Bütünleşmesi ve İç Hukuka Yansıması", *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16, 2008, ss.11-44.

ORTAPOLAT Ali, "Kabahatler Kanunu Çerçevesinde Gümrük Para Cezalarında Kusur Şartı", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, S. 47, 2007, ss. 208-212.

ÖZDOĞAN Savaş, "Gümrük İdarelerince Gümrük ve Dış Ticaret İşlemlerinde Tahsil Edilen Gümrük Vergisi, Diğer Eş Etkili Vergiler ve Mali Yükler", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, S. 184, 2019, ss. 241-262.

ÖZDOĞAN Savaş, "İsminin 'Fon' Olarak Çağrıldığına İnanmayın", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, S. 182, 2019, ss. 171-177.

ÖZEN Mustafa, "Ceza Hukukunda Fikri İçtima", *TBB Dergisi*, S. 73, 2007, ss. 132-145.

ÖZGÜN Mehmet, Nagihan ÖZKANCA ANDIÇ, "Kamu Alacaklarının Korunması Kapsamında Gümrük Vergilerinin Değerlendirilmesi", *Gümrük Ticaret Dergisi*, C. 5, S. 13, 2018, ss.10-29.

ÖZKOÇ Mehmet, "Gümrük ve Gözetim Uygulaması", *Gümrük Ticaret Dergisi*, S. 278, 2016, ss. 88-92

ÖZLÜK Duygu, "GATT ve Dünya Ticaret Örgütü'nün Uluslararası Politik Ekonomideki Rolü", *Turkish Studies*, Volume 13/7, Winter 2018, ss. 367-381.

ÖZTÜRK İbrahim Halil, "Gümrük Vergileri Kavramı ve Gümrük Kanunu'ndaki İdari İtiraz Müessesesi", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 2012, ss.33-43.

PALMETER David, Petros C. MAVROİDİS, "The WTO Legal System: Soruces of Law", *The American Journal of International Law*, Vol. 92, No. 3, 1998, ss. 398-413.

PINAR Ahmet, Ahmet DİKEN, "Lojistik Performans Endeksi Kapsamında Lojistik Üslerin Türkiye Ekonomisine Etkisi Üzerine Bir İnceleme", *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Y. 19, S. 39, Güz 2020/3, ss. 1384-1406.

POLAT Gülçin, "Uluslararası Ticarette Risk Yönetimi Bağlamında Incoterms 2020 Kuralları Üzerine Bir Değerlendirme", *Kocatepe İİBFD,* C. 23, S. 2, 2021, ss. 209-224.

SARIASLAN Osman, "Gümrük Uyuşmazlıklarında İdari İşlemlerin Nitelendirilmesi Sorunu: Hak Arama Hürriyeti Kapsamında Mülkiyet Hakkının Özüne İlişkin Sakıncalar", *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, S. 11, 2018, ss. 341-373.

SARIKAYA Kadir, "Gümrük Vergisi Hukuku", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, S. 90, 2011, ss. 156-162.

SARIKAYA Kadir, "Menşe Oyunu Kuralları-2 Tüm Ülkeler İçin Aynı Vergi Oranına Tabi Eşyanın Menşe İspatı", *Gümrük Ve Ticaret Dünyası Dergisi,* S. 103, 2019, ss.9-17.

SAYGIN Engin, "Ölçülülük İlkesine Yönelik Türk ve İngiliz İdare Hukuku Yaklaşımı Üzerine Karşılaştırmalı Bir Analiz", *Ankara Barosu Dergisi*, C. 75, S. 2, 2017, ss. 57-88.

SEÇKİN Sinan, Gül ÜSTÜN, "İdari İşlemlerde Takdir Yetkisi ve Gerekçe İlkesi", *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, Prof. Dr. Mehmet Akif Aydın'a Armağan Özel Sayı, C. 21, S. 2, 2015, ss. 509-533.

ŠKABİĆ Ines Kersan, "The Covıd-19 pandemic and the internatinalization of production: A review of the literatüre", Wıley Online Library, 2021, s.1-15.

ŞAHİN Mustafa, "Beyanname İptali Üzerine Gümrük Vergilerinin Geri Verilmesi İşlemlerinde Süre Karmaşası", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, S. 160, 2017, ss. 252-257.

ŞAHİN Mustafa, "Gümrük İşlemlerinin ve Vergilerinin Tebliği", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, S. 154, 2016, ss. 238-243.

ŞAŞMAZ Aysema Pelin, "İdarenin Sorumluluğu ve Danıştay Kararlarındaki Görünümüne Genel Bakış", *Ekonomi İşletme Siyaset ve Uluslararası İlişkiler Dergisi*, C. 2, S. 2, 2016, ss. 211-235.

ŞEN Ersan, "İdari Ceza Hukuku", *İ.Ü Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, No: 8, Temmuz 1994, ss. 21-50.

ŞİT Banu, "Kanunlar İhtilafı Hukukunda Akreditif ve Milletlerarası Ticaret Odası'nın Akreditife İlişkin Yeknesak Kuralları", *Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni*, Yıl: 2, S: 1-2, 2001, ss.75-123.

TAŞ Metin "Gümrük Suç ve Kabahatlerinde Pişmanlık: Karşılaştırmalı Bir Değerlendirme", *International Journal of Public Finance*, C. 6, S. 1, ss. 63-78.

TEKİN Ümit Engin, "Tercihli Ticaret Anlaşmalarında Menşe Kurallarının Önemi, *International Journal of Academic Value Studies (JAV Studies)*, Vol: 5, Issue: 1, 2019, ss.12-24.

TERZİ Gökhan, "Dış Ticarette Tek ve Maktu Vergi Uygulaması", *Mali Çözüm, İSMMMO*, Eylül-Ekim 2017, ss. 94-102.

TERZİ Gökhan, "Türkiye'de Sınır Ticaret ve Uygulamadaki Sorunlar", *Gümrük Ticaret Dergisi*, S. 11, 2018, ss.38-49.

TOMBALOĞLU Nermin, "Anayasa Mahkemesi Kararlarında Kamu Yararı Kavramı", *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,* C. 5, S. 1, 2014, ss. 353-388.

TORUNOĞLU Tahsin, "Vergi Ziyaı Kabahati", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 12, Özel Sayı, 2010, ss. 477-544.

TUNA Bülent, "Gümrük Kıymetinin Tespitinde Eşyanın Teslim Şeklinin (Incoterms-2020) Önemi", *Gümrük ve Ticaret Dünyası Dergisi*, S. 104, 2020, ss. 45-50.

TUNCER Selahattin, "Gümrük Vergilerinde Oran ve Tarife Sorunları", *Mükellefin Dergisi*, S. 94, 2000, ss.126-136.

TÜZÜNER Özlem, "Dava Hakkı" Unsuru Olarak "Hak", *Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, S. 2, 2007, ss. 497-506.

UÇAK Hakan, "Mahrece İade", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, S. 109, 2013, ss. 221-224.

UÇAK Hakan, "Özet Beyan, Özet Beyan Takibatı ve Gümrük Kanunu'nda Yer Alan Cezai Hüküm", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, S. 96, 2011, ss.163-169.

URALCAN G. Şebnem, "Sigorta Faaliyetlerinin İşlevsel Açıdan Değerlendirilmesi ve Türk Sigorta Sektörünün Bu Bağlamda Dünya Sigorta Şirketleriyle Karşılaştırılması", *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*, C. 4, S.1, ss.125-134.

UZUN Fatih, "Ek Mali Yükümlülük Mükellefiyet Tahsilinde Uygulanacak Ceza Sorunu", *Gümrük Ticaret Dergisi*, S. 13, 2018, ss.84-87.

UZUN Fatih, "Gümrük İşlemlerinde Uygulanan Basitleştirilmiş Usuller ve Yükümlülere Sağladığı Faydalar", *Gümrük Ticaret Dergisi*, Sayı: 7, 2016, ss. 63-67.

UZUN Fatih, "Mali Af Kanunu'nun Gümrük Vergileri/Cezalarına İlişkin Hükümleri İle Gümrük Mevzuatında Yeni Bir Müessese Olarak Uzlaşma", *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 357, Mayıs 2011, ss.134-139.

ÜREL Gürol, "Serbest Bölgelerde Yeni Vergilendirme Rejimi", *Lebib Yalkın Mevuzat Dergisi*, S. 10, 2004, ss. 208-230.

YAYLA Sefa, "Uluslararası Teslim Şekilleri, Hukuki Niteliği ve Gümrük Vergilerine Etkisi,", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, S. 162, 2017, ss. 239-245.

YERCİ Cahit, "Dahilde İşleme Rejiminin Avantajı", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, S. 101, 2001, ss. 154-162.

YERCİ Cahit, "Şartlı Muafiyet Rejimlerine Genel Bakış", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 312, 2014, ss.9-15.

YILDIZ Ferhat," İdari Yaptırımların Cezai Yaptırımlarla Karşılaştırılması", *Terazi Hukuk Dergisi*, C. 9, S. 95, 2014, ss. 87-94.

YÜKSEL Cüneyt, Deniz BARAN, "A New Milestone for Turkey's Enhancing International Economic Partnership: The Turkey-Japan New Genereation Free Trade Agreement", *Public and Private International Law Bulletin*, Vol: 38, Issue: 2, 2018, ss. 547-576.

ZAFER Hamide, "Savunma Hakkı ve Sınırları", *Marmara Üniversitesi Hukuku Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, C. 19, S. 2, 2013, ss. 507-540.

Tezler

EKSİLMEZ Hava, *İthalatta Gümrük Muafiyetlerinin Hukuki, İktisadi, Mali ve Sosyal Etkilerinin Analizi*, (Yüksek Lisans), Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010.

GENÇOSMANOĞLU Ömer Tarık, *Uluslararası Ticarette Tarife Dışı Engeller ve Kullanım Kısıtları: Türkiye Örneği*, (Doktora Tezi), Ankara: Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2014.

KIZILAY Fatma Sultan, *Gümrük Vergilerinin Tahsil Süreci, Yaşanan Sorunlar ve Bir Çözüm Önerisi Olarak Uzlaşma Müesseseleri*, Ankara: (Gümrük Müsteşarlığı Uzmanlık Tezi), 2011.

OĞURLU Yücel, *İdari Yaptırımlar Karşısında Yargısal Korunma*, (Doktora Tezi), İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1999.

OK Abdullah, *Türk Hukukunda Gümrük Vergileri ve Cezaları*, (Doktora Tezi), Konya: Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016.

ORAL Tuğçe, *Viyana Satım Anlaşmasında Sözleşmenin Kurulması*, (Yüksek Lisans Tezi), Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013.

POLAT Ali, *Uluslararası Ticarette Risk Yönetimi*, (Doktora Tezi), İstanbul: Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, 2007.

ŞAHİN Atilla, *Gümrük Uyuşmazlıklarının Hukuki Güvenlik İlkesi ve Beklenti Teorisine Göre Değerlendirilmesi*, (Yayınlanmamış Tezsiz Yüksek Lisans), Ankara: Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2022.

TULGAR Duygu, *Türkiye'de Uluslararası Bankacılık ve Dış Ticaret*, (Yüksek Lisans Tezi), Tekirdağ: Namık Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2018.

Kanunlar ve Yönetmelikler

1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi

1/95 Sayılı Ortaklık Konseyi Kararı ve 1/98 sayılı Ortaklık Konseyi Kararı

14/11/1975 tarihli TIR Karneleri Himayesinde Uluslararası Eşya Taşınmasına Dair Gümrük

1567 sayılı Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında Kanun

16 Seri No'lu Gümrük Genel Tebliği (Gümrük İşlemleri)

1615 sayılı Gümrük Kanunu

1985/8993 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı

2005/ 12 sayılı Genelge

2006/12 sayılı Dahilde İşleme Rejimi Tebliği

2018-32/48 sayılı Tebliğ

22/6/2012 tarihli ve 6333 sayılı Kanunla onaylanması uygun bulunan 20/5/1987 tarihli Ortak Transit Rejimine İlişkin Sözleşme

244 sayılı "Milletlerarası Andlaşmaların Yapılması, Yürürlüğü ve Yayınlanması Hakkında Kanun

26/6/1990 tarihli Geçici İthalat Sözleşmesi ve 19/6/1951 tarihli Kuvvetlerin Statüsü Hakkında Kuzey Atlantik Anlaşmasına Taraf Devletler Arasındaki Sözleşme

2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun ve Kanun Gerekçesi

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

32 sayılı Karar

3577 sayılı İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun

441 sayılı Uluslararası Karayolu Taşımacılığını Yapan Taşıtlarda Çalışan Personelin Çalışmalarına İlişkin Avrupa Antlaşmasına Katılmamızın Uygun Bulunduğuna Dair Kanun

441 Sayılı Uluslararası Karayolu Taşımacılığını Yapan Taşıtlarda Çalışan Personelin Çalışmalarına İlişkin Avrupa Antlaşmasına Katılmamızın Uygun Bulunduğuna Dair Kanun

4458 Sayılı Genel Kanun ve Kanun Gerekçesi

4607 sayılı Dünya Ticaret Örgütü Kuruluş Anlaşmasının Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun

474 Sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun ve Kanun Gerekçesi

5718 sayılı Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkındaki Kanun

805 sayılı İktisadi Müesseselerde Mecbur Türkçe Kullanılması Hakkında Kanun

8391 sayılı Dahilde İşleme Rejimi Kararı

Ankara Antlaşması Uygun Bulma Kanunu

Basitleştirilmiş Usul Gümrük Genel Tebliği

DTÖ Korunma Önlemleri Anlaşması

Eşyaların Karayolundan Uluslararası Nakliyatı İçin Mukavele Sözleşmesi (CMR)

Eşyaların Karayolundan Uluslararası Nakliyatı İçin Mukavele Sözleşmesi (CMR) ile Bu Sözleşmeye Ek ProtokolaKatılınmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun

Gümrük Genel Tebliği (Süre Değişimi) Seri No:2

Gümrük Genel Tebliği (Transit Rejimi Seri No:4)

Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılması Yönetmeliği

Gümrük Yönetmeliği

Gümrük Yönetmeliği EK 80

Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliği

İhracat Genel Yönetmeliği

İhracat Rejim Kararı

İthalat Yönetmeliği

İthalatta Gözetim Uygulaması Hakkında Karar (2004-7304)

İthalatta Gözetim Uygulanması Yönetmeliği

İthalatta Korunma Önlemleri Hakkında 2004/7305 sayılı Karar

Milletlerarası Adlaşmaların Yapılması, Yürürlüğü ve Yayınlanması ile Bazı Andlaşmaların Yapılması İçin Cumhurbaşkanı na Yetki verilmesi Hakkında Kanun

Nihai Kullanım Genel Tebliği (Seri No:1)

Sayaç İşlemleri Tebliği (Seri No:1)

Sözleşmesi (TIR Sözleşmesi)

T.C 1982 Anayasası

T.C Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü 2014/2 sayılı Genelge

TIR Sözleşmesi Uygulama Esasları

Transit Rejimi Gümrük Genel Tebliği (Seri No:4,5,6)

Türk Borçlar Kanunu

Türkiye ile Avrupa Ekonomi Topluluğu Arasında Bir Ortaklık Yaratan Andlaşma ve Eklerinin Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun

Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi Metni

Diğer Kaynaklar

22. Dönem, Kabahatler Kanunu Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu, 10.03.2005.

ADR Antlaşması Türkçe Metni, https://uhdgm.uab.gov.tr/uploads/pages/uluslararasi-sozlesmeler/adr-2021-turkce-degisiklikler-vurgulu.pdf (05.12.2021).

ADR Hakkında Bilgi, https://unece.org/about-adr (08.12.2021).

AETR Orijinal Metni, https://unece.org/DAM/trans/doc/2010/sc1/ECE-TRANS-SC1-2010-AETR-en.pdf .

AKÇACI Taner, "Sigorta Sektörünün Türk Dış ticaretine Etkisi: Eş bütünleşme ve Nedensellik Analizi," (1.Sigorta ve Aktüerya Kongresi), 2013.

CANDAN Turgut, Bir Danıştay Kararı ve İlave Gümrük Vergisinin Anayasal Durumu", https://turgutcandan.com/2020/03/20/bir-danistay-karari-ve-ilave-gumruk-vergisinin-anayasal-durumu/ (31.03.2020).

CANDAN Turgut, Vergisel Kabahatler Hukuku, https://turgutcandan.com/2012/10/03/vergisel-kabahatler-hukuku/ (23.04.2020).

EĞİLMEZ Mahfi, Türkiye'nin Dış Ticareti, 01.12.2013 tarhli yazı https://www.mahfiegilmez.com/2013/12/turkiyenin-dsticareti.html (22.11.2021).

FOSFA, https://www.fosfa.org/

GAFTA, https://www.gafta.com/

GANNE Emmanuelle, "Can Blockchain Revolutionize İnternationalTrade", World Trade Organizaton Publications, 2018.

Gelir İdaresi Başkanlığı GATT Bilgilendirme Rehberi 2009.

Glossary Of Internatıonal Customs Terms, World CustomsOrganization, December, 2018.

Gümrükler Genel Müdürlüğü İçtima Yazısı Hakkında, https://files.igmd.org.tr/doc/20012021-090558_11pdf.pdf (14.01.2022).

https://files.igmd.org.tr/mev/gmd46/files/assets/basic-html/page4.html (09.02.2021)

https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/gatt.pdf (05.07.2021).

https://unctad.org/system/files/official-document/ditctab2019d5_en.pdf

https://unctad.org/system/files/official-document/ditctab2019d5_en.pdf .(02.02.2022).

ICC Turkiye Resmi sayfası, https://icc.tobb.org.tr/iccm-komisyonlar.php

Incoterms 2020 hakkında ayrıntılı bilgi için https://iccwbo.org/resources-for-business/incoterms-rules/

International Chamber of Commerce Resmi İnternet Sitesi, https://iccwbo.org/

KARACA Nil, "GATT'tan Dünya Ticaret Örgütü'ne",

KIRLI Deniz Defne Aydemir, "Milletlerarası Nitelikli Eşya Taşıma Sözleşmelerine Uygulanacak Hukuk (MÖHUK Kapsamında), II. International Caucasus-Central Asia Foreign Tradeand Logistics Congress Proceeding Book 20-22 Ekim 2016, ss.627-634.

KUMCUOĞLU Aynur Çürgüç, "Son dönemde yürürlüğe konulan dış ticarette korunma önlemleri" https://www.vergidegundem.com//makale?categoryName=Vergide&publicationNumber=11&publicationYear=2015&publicationId=3334793 (12.11.2021).

Mahkeme Kararları, www.corpus.com.tr

Meclis Tutanakları, https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar (21.11.2021).

Montreal Konvansiyonu, https://secureservercdn.net/160.153.138.71/fhs.609.myftpupload.com/wp-content/uploads/2020/06/Montral-Konvansiyonu.pdf (18.09.2021).

New Perspectives on Global European Dynamics; https://globaleurope.eu/globalization/international-competitiveness-and-terms-of-trade/#:~:text=Domestic%20products%20are%20thus%20deemed,the%20Terms%20of%20Trade%20deteriorating (12.12.2021).

Part II Overview of the WTO Agreements; 2011.

PC Gümrük Külliyat Programı, https://www.gumrukkulliyati.com/#secili

PERROU Katerina, *Tax payer Participation in Tax Treaty Dispute Resolution*, (Doctor of Philsphy Thesis), University of London, 2012.(online erişim).(12.01.2021).

Practical Guide Incoterms 2020, Global Negotiator Bussiness Publications, 2019.

RODRİGUEZ Francisco, Dani Rodrik, 2000, TradePolicyandeconomicgrowth: a skeptic'sguidetothecross-nationalevidence. NBER MacroeconomicsAnnual 2000, Volume 15, 2001, s.261, https://www.journals.uchicago.edu/doi/epdf/10.1086/654419 (11.10.2021).

SHUKLA S.P., From GATT to WTO and Beyond, UNU World Institutefor Development EconomicsResearch (UNU /WIDER) WorkingPapers No.195, Ugust, 2000, s.1-2.

ŞAHİN Atilla, Gümrük Mevzuatı Uygulamaları, http://www.bugumder.org/yuklenenler/1_d_0_icerik_1903_1495798973_3.pdf (06.09.2021).

T.C Ticaret Bakanlığı Damping ve Sübvansiyon Rehberi, İthalat Genel Müdürlüğü Damping ve Sübvansiyon Araştırma Dairesi, 2019.

T.C. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, *Gümrük İdarelerindeki Temel Süreçlere İlişkin İş Akışları El Kitabı*, 2016.

T.C. Ticaret Bakanlığı, "Serbest Ticaret Anlaşmalarına İlişkin Genel Bilgi", https://ticaret.gov.tr/dis-iliskiler/serbest-ticaret-anlasmalari/genel (15.11.2020).

T.C. Ticaret Bakanlığı, www.ticaret.gov.tr

Text of The General Agreement On TariffsandTrade (GATT) Genava, July, 1986.

Trademap, www.trademap.org

TUNCER Selahattin, "Gümrük Vergileri ile İlgili Yeni Deyim ve Kavramlar", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, S. 93, 2000. https://mevbank.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2000-eylul-sayi-93_mdergi_8968a-00_/gumruk-vergileri-ile-ilgili-yeni-deyim-ve-k.html?query=G%C3%BCmr%C3%BCk+Vergileri+ile+%C4%B0lgili+Yeni+Deyim+ve+Kavramlar (24.02.2022)

Türk Dil Kurumu Sözlüğü https://sozluk.gov.tr/

Türkiye Cumhuriyeti Avrupa Birliği Başkanlığı https://www.ab.gov.tr/p.php?e=111 (06.11.2020).

Türkiye Cumhuriyeti Dışişleri Bakanlığı http://www.mfa.gov.tr/dunya-ticaret-orgutu-__dto_.tr.mfa (10.09.2020).

UYLUKÇU Mehmet, Umut ŞEDELE, Ortak Transit ve NCTS Cep Kitabı Sık Karşılaşılan Sorunlar, http://ggm.gtb.gov.tr/data/51e93abf487c8e3dc0903f51/cepkitab%C4%B121022014.pdf (29.06.2020).

World Bank, https://www.worldbank.org/en/home

World Customs Organization, http://www.wcoomd.org/en/topics/index.aspx (06.02.2022)

World Trade Organization, www.wto.org

WTO Trade topics, https://www.wto.org/english/tratop_e/tratop_e.htm

WTO About, https://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/10thi_e/10thi02_e.htm (13.11.2021)

WTO documents and resoruces, https://www.wto.org/english/res_e/res_e.htm

World Customs Organization, Rules Of Origin Handbook, 2017.

World Customs Organization Straetegic Plan 2019-2022.

www.gümrükrehberi.gov.tr

EKLER

EK 1: GÜMRÜK USULSÜZLÜK KABAHATLERİ TABLOSU

A) GY EK 82 241/1

"Bilgi- belge – izin eksikliği, uygunsuzluğu ve yanlışlığından kaynaklı ihlaller"

- "Yükümlünün hatasından kaynaklı nihai kullanım izin belgesi iptali",
- "Asgari Ücret Tarifesine uyulmaması",
-"Yolcu beraberi eşya muafiyetinin uygulanmasında limit fazlası eşya getirilmesi",
- "Yükümlünün gümrük idarelerinin istediği bilgileri verme yükümlülüğünden kaçınması",
- "Yükümlünün hatasından kaynaklı özet beyan ve beyanname iptali",
- "Navlun faturası ve/veya sigorta poliçesinin mevcudiyetine rağmen ibraz edilmemesi",
-"Gümrük beyannamesinin kullanma talimatına uygun doldurulmaması",
- "Gümrük beyannamesinin "İstatistiki Kıymet" kutusuna toplam fatura bedelinin ABD Doları cinsinden yazılmaması",
- "EUR.1, Form A, A.TR belgelerinin sonradan kontrol sonucunda mevcut olduklarının ancak beyanname ekinde olmadıklarının tespiti",
- "A.TR, EUR.1/EUR.MED, fatura beyanı/EUR.MED fatura beyanı ve Form A belgelerinin ilgili Bakanlar Kurulu kararı veya ilgili yönetmeliklerde yer alan hükümlere uygun olmayan şekilde düzenlenmiş olduklarının tespiti",
- "İhracat eşyasının taşınması durumu hariç ulusal transit rejimi kapsamındaki transit beyannamesinde varış (çıkış) gümrük idaresi değişikliği",
- "Antrepo rejimine ilişkin beyannamede eşyanın farklı bir G.T.İ.P de beyan edildiğinin tespiti",
- "Dahilde işleme izni kapsamında ihracı öngörülen işlem görmüş ürüne ait ihracat beyannamesinin tescilinden sonra gerekli bilgi ve belgeler ibraz edilmek suretiyle ilgili ihracat beyannamesine ilişkin olarak izinde revize talebinde bulunulması",
- "Dahilde İşleme İzin Belgesi kapsamında işlem gören gümrük beyannamesi satır kodu ve/veya muafiyet kodu değişiklikleri",
- "Geçici ithalata konu eşyanın Ekonomik Etkili Gümrük Rejimleri İzin Formunda belirtilen gümrük idaresinden farklı bir gümrük idaresinden yeniden ihraç edilmesi ya da başka bir gümrükçe onaylanmış işlem veya kullanıma tabi tutulması",
-"Tam beyanlı yaygın basitleştirilmiş usul kapsamında yürütülen işlemler hariç olmak üzere, beyanın kontrolü sonucunda tarife, kıymete ilişkin aykırılıkların vergi farkı yaratmaması veya %5'i aşmayan vergi farkı yaratmaması",
- "Rafinerilerde yapılan yıl sonu muvazene işlemlerinde mücbir sebebe dayanmayan farklılık bulunması".
- "Gümrük Statü Belgesinde düzeltme yapılması",
- "Özet beyanın Ek-10'a uygun olarak doldurulmaması",
- "Varış bildiriminin, öncesinde verilmiş olan özet beyanların tespiti için gereken bilgileri içermemesi",
- "Çıkış bildiriminin, öncesinde verilmiş olan gümrük beyannamesi, beyanname yerine geçen belge veya özet beyanın tespiti için gereken bilgileri içermemesi",
- "Yönetmeliğin 72/Ş maddesinin üçüncü fıkrasına dayanılarak belirlenen liman hizmetleri azami bedellerine ilişkin yapılan düzenlemelere uyulmaması",
- "Geçici ithal edilen ambalajlar için beyan yükümlülüğüne uyulmaması",
- "Antrepo, geçici depolama yerleri ve gümrük idaresince eşya konulmasına izin verilen yerlere alınan eşyanın düzenli ve sayılabilecek şekilde depolanmaması",
- "Antrepo işleticilerince antrepo stok kayıtlarının Yönetmeliğin 536 ve 537'nci maddelerine uygun şekilde güncellenmemesi",
- "Havalimanlarında hizmet veren geçici depolama yeri ve antrepo işleticilerinin serbest zaman uygulaması kapsamında Bakanlıkça yapılan düzenlemelere uymaması",
- "Tek Pencere Sistemi üzerinden verilen dâhilde işleme, geçici ithalat, gümrük kontrolü altında işleme ve hariçte işleme izinlerinin kullanılmamasından dolayı gümrük idarelerince iptali",
- "Ceza gerektiren başka bir durum bulunmaması ve mahiyeti ayrı olmak kaydıyla, gümrük beyannamesinde düzeltme yapılması",
- "Geçici ithal edilen konteyner için düzenlenmiş olan Giriş Konteyner Kayıt ve Takip Formunun yükümlünün hatasından dolayı iptal edilmesi",

- “Konteyner muhteviyatı eşya ile ilgili doğabilecek cezai hükümler saklı kalmak kaydıyla, geçici ithal edilen konteyner süresi içerisinde yurtdışı edilmekle birlikte konteyner için olan Giriş Konteyner Kayıt ve Takip Formunda konteyner numarasının beyan edilmediği veya yanlış konteyner numarasının beyan edildiği durumda olan Giriş Konteyner Kayıt ve Takip Formunda konteyner numarasına ilişkin düzeltme yapılması”,
-“Türkiye Gümrük Bölgesine gelen ve Bölgeden giden kara, deniz, hava ve demiryolu taşıtları gümrük gözetim ve kontrolü ila Gümrük giriş çıkış kapılarındaki kişilerin eşya ve taşıtların radyasyon kontrollerindeki uygunsuzluklar”.

<u>“Sürelere ilişkin ihlaller”</u>

-“Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirleri tarafından düzenlenen raporların süresi içinde sunulmaması”,
- “Beyannameye eklenmesi gereken belgelerin süresi içerisinde ibraz edilmemesi”,
-“Yaygın Basitleştirilmiş Usul uygulamalarında süre ihlali”,
- “Dahilde İşleme İzni taahhüt hesabının kapatılması başvurusu için öngörülen sürenin ihlali”,
-“Dahilde İşleme İzin süresi bitiminden sonra ancak proje süresi içerisinde yapılan ek süre müracaatlarında izin süresinin proje süresine göre uzatılması”,
- “Geçici ihracatın süresini aşarak kesin ihracata dönüştürülmesi”,
- “Geçici ihracat eşyasının, üç yıllık süre ile varsa gümrükçe verilen ek süreler bitiminde geri getirilmediğinin tespit edilmesi”,
-“Serbest bölgeye eşya girişinde ve çıkışında bilgilerin envanter defterlerine süresi içerisinde işlenmemesi”,
- “İhracat hükmünde teslim edilen akaryakıt ve kumanya için düzenlenen gümrük beyannamesinin öngörülen süreyi aşarak verilmesi,
- “Gümrük müşavirlerinin şahıslarına ve şirketlerine ait bildirimlerin öngörülen sürede yapılmaması”,
- “Götürü teminattan yararlanma yükümlülüklerinin süresi içinde yerine getirilmemesi”,
- “Götürü teminattan yararlanan yükümlülerin süresi içinde teminatını güncellenmemesi”,
- “Nihai kullanım izin hak sahibince izin belgesinde öngörülen sürenin sona ermesinden itibaren otuz günlük sürenin geçirilerek izni veren gümrük idaresine müracaat edilmesi”,
- “Varış bildiriminin, taşıma aracının eşyanın boşaltılacağı gümrük idaresine ulaşmasından sonraki altı saatten daha sonra verilmesi”,
- “Çıkış bildiriminin, taşıtın TGB’ ni terk etmesinden sonra verilmesi”,
- “Yönetmeliğin 333’üncü maddesinin üçüncü ve dördüncü fıkralarında belirtilen sürelerin aşılması”,
- “Gümrük kontrolü altında işleme rejiminin ibrasına yönelik olarak yetkilendirilmiş gümrük müşavirince düzenlenen tespit raporunun süresi aşılarak gümrük idaresine sunulması. (aşılan her ay için)”,
- “Firma dosyası değişikliği ve diğer haller için öngörülen beyanların süresinde yapılmaması”,
- “Stajyerlerin ve gümrük müşavir yardımcılarının işe başlayış ve ayrılış bildirimlerinin öngörülen sürede yapısı”.

B) GK 241/3 (1 inci fıkrada belirtilen miktarın iki katı uygulanan haller)

<u>“Bilgi- belge – izin verilmemesi, eksik verilmesi veya yanlış verilmesinden kaynaklı ihlaller”</u>

- “Gümrük idarelerince verilen kararlara dayanak oluşturan belge ve bilgilerin, ilgili kişiler tarafından yanlış olarak verilmesi”,
- “İlişkili kişilerle vergi kaybı olmadan yapılan satış işlemi, beyan edilmemesi”,
- “Gümrük antrepolarının teknik donanımlarında noksanlık bulunması”,
- “Gümrük antrepo rejimine tabi tutulan eşyanın, antrepolara konuldukları tarihte işleticiler tarafından kayıtlara geçirilmemesi”,
- “Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu hükümleri saklı kalmak kaydıyla İhraç eşyasının yapılan beyan ve eki belgelere göre miktar veya cinsinde % 10’dan fazla farklılık çıkması”,
- “Serbest bölgelerde çalışan veya buralara giren ve çıkan kişilerin bu Kanunla konulmuş kurallara uymaması”
- “Geçici ithalat rejimi kapsamında ithal edilen eşyanın gümrük idaresine bilgi verilmeden, ancak süresi içerisinde TGBnin dışına çıkarıldığının kabul edilebilir belgelerle kanıtlanması”,

<u>Sürelere ilişkin ihlaller</u>

- “Gemilere ilişkin geliş ve gidişlerin donatan veya acentası tarafından yönetmelikle belirlenecek süreler içerisinde gümrük idaresine bilgisinin verilmemesi”,
- “Özet beyan veya özet beyan olarak kullanılan ticari veya resmi belgenin süresi içinde verilmemesi”,

-“ Karayoluyla transit eşya taşıyan taşıt araçlarının 91 inci maddeye göre verilen süreleri yirmi dört saate kadar aşması”,
- “Geçici olarak TGB dışına çıkarılan eşyanın verilen süreyi aştıktan sonra geri getirilmesi,
- DİR ve GKAİR kapsamında TGB’ ne getirilen eşyanın izin verilen süresinin bitimini takiben bir ay içerisinde rejimin gerektirdiği işlemlerinin bitirilmesi, yeniden ihracı veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması, Geçici ithalat rejimi kapsamında TGB’ne getirilen eşyanın verilen sürenin bitimini takiben bir ay içerisinde yeniden ihraç edilmesi veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması.

C) GK 241/4.fıkrası (1 inci fıkrada belirtilen miktarın dört katı uygulanan haller)

“Bilgi- belge-izin verilmemesi, eksik verilmesi veya yanlış verilmesinden kaynaklı ihlaller”

- “Yetkisiz temsil ile iş takibi,
- “Karayolu taşıtlarının gümrük idaresinin izni olmadan yük veya yolcu alarak yoluna devam etmesi”,
- “Özet beyan veya özet beyan olarak kullanılan ticari ve resmî belgelerde kayıtlı eşyanın cinsinin yanlış beyan edilmesi veya kapların türleri ile üzerlerinde kayıtlı numara ve işaretlerin özet beyan kayıtlarına uygun olmaması”,
- “Genel antrepo ve serbest bölgelere getirilen parlayıcı, patlayıcı ve birarada bulundukları 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”,
-“Gümrük antrepolarında bulunan eşyanın gümrük idarelerinin izni olmaksızın 102’ inci maddede belirtilen elleçlemelere tabi tutulması”.

Sürelere ilişkin ihlallller

-“TGB’ nde karayoluyla transit eşya taşıyan taşıt araçlarının verilen süreleri kırksekiz saate kadar aşması”,
-“Geçici ithalat rejimi kapsamında TGB’ne getirilen eşyanın verilen sürenin bitimini takiben iki ayı aşmayan sürede yeniden ihraç edilmesi veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması”,
- “DİR ve GKAİR kapsamında TGB’ ne getirilen eşyanın izin verilen süresinin bitimini takiben iki ayı aşmayan süre içerisinde rejimin gerektirdiği işlemlerinin bitirilmesi, yeniden ihracı veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması”.

D) GK 241/5.fıkrası (1 inci fıkrada belirtilen miktarın altı katı uygulanan haller)

“Sürelere ilişkin aykırılıklar”

- “TGB’de karayoluyla transit eşya taşıyan taşıt araçlarının 91’inci maddeye göre verilen süreleri yetmişiki saate kadar aşmas”ı,
- “Geçici ithalat rejimi kapsamında TGB’ ne getirilen taşıtlara verilen sürenin bitimini takiben üç ayı aşmayan sürede yeniden ihraç edilmesi veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması”.

E) GK 241/6.fıkrası (1 inci fıkrada belirtilen miktarın sekiz katı uygulanan haller)

“Bilgi- belge verilmemesi, eksik verilmesi veya yanlış verilmesi”

- “Taşıt araçlarının önceden belirlenmiş yollar dışında seyretmesi”,
-“Yazılı olarak talep edilen bilgi ve belgeler ile beş yıl süreyle saklanması gereken belgelerin gümrük kontrolü sırasında ibraz edilmemesi”,
-“TGB’ ne giren gemilerin rota değiştirmesi, yolda durması, başka gemilerle temas etmesi, gümrük gözetimi yapılması için yol kesmemesi veya gümrük idaresi bulunmayan yerlere yanaşması ile yükü bulunmadığı durumlarda, yük almadığının veya yükünün başka bir limana çıkarıldığının veya avarya olduğunun kanıtlanamaması”,

“Sürelere ilişkin aykırılıklar” -“TGB’nde karayoluyla transit eşya taşıyan taşıt araçlarının 91’ inci maddeye göre verilen süreleri yetmiş iki saatten daha fazla bir süre ile aşması”.

Kaynak: Gümrük Yönetmeliğinden yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

EK2: GÜMRÜK İŞLEM VE UYGULAMALARI İLE İLGİLİ ALGI ÖLÇÜMÜ ANKETİ

Değerli Katılımcı;

Bu araştırma Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye doktora programında öğrenci olan Neslihan Kızıler tarafından Prof.Dr. Mehmet Yüce danışmanlığında yürütülmektedir.

Araştırmada "Gümrük yükümlülerinin gümrük sorunlarına bakışları ile gümrük cezalarına ve uyuşmazlık çözüm yollarına bakış düzeyleri arasındaki ilişkinin incelenmesi" amaçlanmaktadır. Ortalama 10-15 dakika sürecek bu araştırmanın sonuçları akademik çalışmada kullanılacak olup elde edilen veriler bilimsel amacı dışında KESİNLİKLE KULLANILMAYACAKTIR. Form üzerinde kimliğinizi belirten herhangi bir soru bulunmamaktadır. Bu nedenle adınızı, soyadınızı yazmanıza gerek yoktur. Sorulara içtenlikle cevap vermeniz araştırmanın güvenirliliği açısından önem taşımaktadır. Bu nedenle her soru için mümkün olduğunuzca samimi bir şekilde size uygun cevabı işaretleyiniz. Lütfen her maddeyi cevaplandırdığınızdan emin olunuz. Sorulara vereceğiniz samimi cevaplar, araştırmaya olumlu katkılar sağlayacaktır.

Demografik Bilgiler

1.Cinsiyetiniz?
() Kadın () Erkek

2. Yaşınız? ……..

3.Eğitim Durumunuz?
() Lise () Önlisans () Lisans () Lisansüstü

4.Unvanınız?
() Dış Ticaret sorumlusu () Gümrük Müşaviri () Gümrük Müşavir Yardımcısı
() Diğer ……..…….

5.Meslekte çalışma süreniz?
() 1 yıl ve daha az () 1-5 yıl () 6-10 yıl () 11-15 yıl
() 16-20 yıl () 20 yıl ve üzeri

6.Kurumdaki çalışma süreniz?
() 1 yıl ve daha az () 1-5 yıl () 6-10 yıl () 11-15 yıl
() 16-20 yıl () 20 yıl ve üzeri

7. Şirketler gümrük işlemlerini genelde nasıl yürütmeyi tercih etmektedir?
() Doğrudan temsilci ile () Dolaylı temsilci ile

8. Şirketler genelde ne tür ceza ve yaptırımla karşı karşıya kalmaktadır?
() Vergi kaybına bağlı ceza () Usulsüzlük cezası () Diğer idari yaptırım

() Diğer ……..……..

BÖLÜM B

Bu bölümde gümrük yükümlülerinin gümrük sorunlarına bakış düzeylerininölçülmesine ait sorular yer almaktadır. Aşağıdaki maddelerden sizlere en uygun olan seçeneği işaretleyiniz.

Maddeler	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
1.Firma/gümrük müşavirliği bünyemizde konusunda uzman kişiler istihdam ettirilmesi karşılaşılan sorunların çözümü konusunda kolaylık sağlar.					
2.Gümrük mevzuatı karmaşıktır.					
3.Gümrük uyuşmazlıkları, yükümlünün/müşavirin işlemleri uygularken gerekli özeni göstermemesinden doğmaktadır.					
4.Gümrük uyuşmazlıkları, yükümlünün/müşavirin işlemleri uygularken bilinçli şekilde ihlalinden doğmaktadır.					
5.Gümrük cezaları kanunun öngördüğü şekilde uygulandığını düşünüyorum.					
6.Şirketler dış ticaret işlemlerini gümrük müşavirleri aracılığıyla yürütmeyi tercih ederler.					
7.Gümrük müşavirleri ile yapılan sözleşmelerde tarafların tüm yükümlülüklerine ayrıntılı olarak yer verilir.					
8.Gümrük işlemlerinde gümrük müşavir hizmetinin gerekliliğine inanıyorum.					
9. Gümrük işlemlerinin sağlıklı yürütülmesinde firmanın kurumsallığı önem arz etmektedir.					
10.Gümrük müşaviri ile doğru ve tam bilgi akışının olmaması cezai müeyyide ile karşı karşıya kalmasına neden olmaktadır.					
11.Gümrük uyuşmazlıkları, firmanın/gümrük müşavirinin yetkin olmamasından kaynaklanmaktadır.					
12.Gümrük işlemleri gümrük denetim birimlerince etkin bir şekilde denetlediğini düşünüyorum.					
13.Gümrük uyuşmazlıkları, idare tarafından gümrük işlemlerinin etkin şekilde denetlenmemesinden doğmaktadır.					
14. Gümrük uyuşmazlıkları, idarenin ilgili konuya ilişkin mevzuata yeterince nüfuz edememesinden kaynaklanmaktadır.					
15.Gümrük uyuşmazlıkları, firmanın ilgili konuya ilişkin mevzuata yeterince nüfuz edememesinden kaynaklanmaktadır.					

16. Firmamızın dış ticaret işlemleri bağımsız denetçiler tarafından yeterli sıklıkta denetlenmektedir. **17.**Gümrük idaresi, mükellef tarafından yapılan izahatları dikkate almaktadır					
18.İtiraz müessesesi gümrük uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde önemli mekanizmadır.					
19. Uzlaşma müessesesi gümrük uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde önemli mekanizmadır.					
20.Gümrük idaresinden bağlayıcı tarife veya menşe bilgisi alınması firmaların lehinedir.					
21.Gümrük vergileri ile ilgili pişmanlık müessesesinin bulunması gümrük uyuşmazlıklarını azaltmaktadır.					
22.Gümrük tarifesinde yer alan oranların yüksek olduğunu düşünüyorum.					
23.Gümrük tarifesinde yer alan oranların yüksekliği gümrük uyuşmazlıklarının doğmasına neden olmaktadır.					

BÖLÜM C

Bu bölümde gümrük yükümlülerinin gümrük cezalarına bakış düzeylerinin ölçülmesine ait sorular yer almaktadır. Aşağıdaki maddelerden sizlere en uygun olan seçeneği işaretleyiniz.

Maddeler	**Kesinlikle Katılmıyorum**	**Katılmıyorum**	**Kararsızım**	**Katılıyorum**	**Tamamen Katılıyorum**
1.Gümrük cezaları caydırıcıdır.					
2.Gümrük cezalarına sebep olan eylemler göz önüne alındığında gümrük cezaları makul düzeydedir.					
3.Gümrük cezaları muhataplarına eşit olarak uygulanmaktadır.					
4.Aynı olaylarda farklı gümrük idareleri farklı cezalar uygulayabilmektedir.					
5.Gümrük cezalarına sebebiyet veren eylemler mevzuatta açık ve anlaşılır şekilde düzenlenmiştir.					
6.Vergi aflarının gerekliliğine inanıyorum.					
7.Vergi aflarının daha sık çıkarılması gerektiğini düşünüyorum.					
8.Kesinleşen cezaların ödenmesini vergi affı çıkacağı beklentisi ile ertelemekteyim.					

9.Gümrük cezalarının yüksek olmasından dolayı gümrük işlemlerini daha özenli yürütüyorum.					
10.İdari çözüm yolları ile gümrük cezalarının büyük çoğunluğundan kurtuluyorum.					
11.Gümrük uyuşmazlıklarında hapis cezası uygulanmasının daha caydırıcı olacağını düşünüyorum.					

BÖLÜM D

Bu bölümde gümrük yükümlülerinin uyuşmazlık çözüm yollarına bakış düzeylerinin ölçülmesine ait sorular yer almaktadır. Aşağıdaki maddelerden sizlere en uygun olan seçeneği işaretleyiniz.

Maddeler	**Kesinlikle Katılmıyorum**	**Katılmıyorum**	**Kararsızım**	**Katılıyorum**	**Tamamen Katılıyorum**
1.Gümrükleme sürecinin işleyişi, talep edilen belgelerin çokluğundan dolayı zorlaşmaktadır.					
2.Gümrük işlem ve süreçlerinin elektronik ortama aktarılması hizmet sunum sürelerini kısaltır.					
3.Gümrük idaresinin elektronik sistemleri arasında entegrasyon yeterlidir.					
4.Gümrük işlem ve süreçlerinin tümünün elektronik ortama aktarılması uyuşmazlıkların sayısını azaltır.					
5.Gümrük işlem ve süreçlerinin elektronik ortama aktarılması firma maliyetlerini azaltır.					
6.İtiraz süresi, gerekli hazırlıkların yapılması için yeterlidir.					
7.İtiraz konusu gerekçeleri idare tarafından dikkate alınmaktadır.					
8. İtirazlar makul süre içinde sonuçlandırılmaktadır.					
9. İtirazlar yasal düzenlemelere uygun şekilde sonuçlandırılmaktadır.					
10.İtiraz müessesesinin sonuçları yükümlünün beklentisini karşılamaktadır.					
11. Uzlaşma müessesesinin sonuçları yükümlünün beklentisini karşılamaktadır.					
12.İdare, itiraz sürecinde takdir yetkisini mükellef lehine kullanır.					
13.İdari kararlara karşı yargı yolu önemli bir güvence sağlar.					
14.Gümrük uyuşmazlıklarında yargı yolu, idari yollara nazaran daha hızlı ve etkin bir çözüm yoludur.					
15.İdari çözüm yolları, gümrük uyuşmazlıklarının çözümünde daha hızlı ve pratiktir.					

16.Gümrük uyuşmazlıklarının çözümünde gümrük idaresinin verdiği karara güvenirim. **17.**Gümrük uyuşmazlıklarının çözümünde mevcut idari çözüm müesseselerinin yeterli olduğunu düşünüyorum.					
18.Gümrük uyuşmazlıklarında arabulucuk, uzlaştırıcılık ve tahkim gibi alternatif çözüm yollarının faydalı olacağını düşünürüm.					
19.Gümrük idareleri yükümlü odaklı hizmet anlayışı çerçevesinde faaliyet göstermektedir.					

Katılımınız için teşekkür ederiz.