

**GÜMRÜK MEVZUATINDA VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE  
İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI**

**Melike ÇAPRAZ**

**Ağustos 2021  
DENİZLİ**

**GÜMRÜK MEVZUATINDA VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE  
İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI**

**Pamukkale Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Yüksek Lisans Tezi  
Maliye Ana Bilim Dalı  
Maliye Yüksek Lisans Programı**

---

**Melike ÇAPRAZ**

**Danışman: Prof. Dr. Ersan ÖZ**

**Ağustos 2021  
DENİZLİ**

Bu tezin tasarımı, hazırlanması, yürütülmesi, araştırmalarının yapılması ve bulgularının analizlerinde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini; bu çalışmanın doğrudan birincil ürünü olmayan bulguların, verilerin ve materyallerin bilimsel etiğe uygun olarak kaynak gösterildiğini ve alıntı yapılan çalışmalara atıfta bulunulduğunu beyan ederim.

İmza

Melike ÇAPRAZ

## ÖN SÖZ

Yüksek lisans eğitim sürecimde değerli fikirlerini ve desteğini hiçbir zaman esirgemeyen, karşılaştığım zorluklarda aşmama yardımcı olan, bilgi ve tecrübesiyle bu çalışmamda büyük emeği olan, her zaman örnek aldığım çok değerli danışman hocam Prof. Dr. Ersan ÖZ'e sonsuz minnetle teşekkürlerimi sunarım.

Hayatımın her döneminde maddi ve manevi desteğini esirgemeyen her zaman yanımda olan, varlıklarıyla bana güç veren ve bugünlere gelmemi sağlayan sevgili babam Ömer ÇAPRAZ'a, sevgili annem Yasemin ÇAPRAZ'a ve sevgili kardeşim Umut Can ÇAPRAZ'a teşekkürlerimi sunarım.

## ÖZET

### GÜMRÜK MEVZUATINDA VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI

ÇAPRAZ, Melike

Yüksek Lisans Tezi

Maliye ABD

Maliye Programı

Tez Yöneticisi: Prof. Dr. Ersan ÖZ

Ağustos 2021, VII+149 Sayfa

Gümrük vergileri, gümrük gözetiminde bulunan eşyanın hareketleri üzerinden alınmaktadır. Gümrük vergileri tek başına birden çok vergiyi de bünyesinde barındırmakta olan bir vergi türüdür. Uygarlık tarihinin en eski vergi türlerinden biri olmakla birlikte günümüze dek değişen dış ticaret normlarıyla çok fazla değişime uğramış ve bu değişimler hala devam etmektedir. Ülkemizde bu kanuna dair yapılmış en büyük değişikliklerden birisi de 1999 yılında kendine has içeriğiyle yürürlüğe girmiş olan 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun kabulüdür.

4458 sayılı Gümrük Kanununun on birinci kısmında gümrük vergilerinde yaşanan uyuşmazlıklara “vergi kaybına neden olan kabahatler” ve “usulsüzlük kabahatleri” olarak iki başlık altında değerlendirilmektedir. Bu kabahatlerin yargı yoluna taşınmadan çözümlenmesi hem gümrük idaresi açısından hem de yükümlü açısından fayda sağlamaktadır. Bu çalışmada Gümrük Kanununun 234 ila 241’inci maddeleri arasında yer alan gümrük kabahatleri, yapılan yeni düzenlemelerle birlikte değerlendirilmektedir. Akabinde yükümlü ve gümrük idaresi arasında yaşanan uyuşmazlıklara karşı idari aşama da gidilebilecek başlıca yollar arasında olan uzlaşma ve itiraz yolları açıklanmaktadır. Sonuç kısmında bu çalışma kapsamında gözlemlenen uyuşmazlıkların azalmasına ve kaynağından çözülmesine imkan sağlayabilecek önerilere yer verilmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Gümrük, Gümrük Vergileri, Gümrük Kabahatleri, Uzlaşma, İtiraz.

**ABSTRACT****TAX DISPUTES AND ADMINISTRATIVE REMEDIES IN CUSTOMS  
LEGISLATION**

ÇAPRAZ, Melike

Master Thesis

Public Finance Programme

Adviser of Thesis: Prof. Dr. Ersan ÖZ

August 2021, 149 Pages

**Customs duties are collected over the movements of the goods under customs supervision. Customs taxes are a type of tax that includes more than one tax on its own. Although it is one of the oldest tax types in the history of civilization, it has changed numerous times with the changing foreign trade norms until today and these changes still continue. One of the biggest changes made regarding this law in our country is the adoption of the Customs Law No. 4458, which entered into force in 1999 with its unique content.**

**In the eleventh part of the Customs Law No. 4458, disputes in customs taxes are discussed under two headings as “misdemeanors that cause tax loss” and “misdemeanors of irregularities”. The resolution of these misdemeanors without taking them to court is beneficial for both the customs administration and the obligor. In this study, customs misdemeanors, which are included in articles 234 to 241 of the Customs Law, are evaluated together with the new regulations. Afterwards, the means of reconciliation and objection, which are among the main ways to go at the administrative stage, against the disputes between the obligor and the customs administration are explained. In the conclusion part, suggestions that can enable the reduction of the observed conflicts within the scope of this study and their resolution from the source are given.**

**Keywords:** Customs, Customs Duties, Customs Misdemeanors, Reconciliation, Objection.

## İÇİNDEKİLER

ÖN SÖZ.....	İ
ÖZET.....	İİ
ABSTRACT.....	İİİ
İÇİNDEKİLER.....	İV
TABLOLAR DİZİNİ.....	VI
KISALTMALAR DİZİNİ.....	VII
GİRİŞ.....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### GÜMRÜK MEVZUATI İLE İLGİLİ GENEL BAKIŞ VE GÜMRÜK REJİMLERİ

1.1. Gümrük Kavramı.....	3
1.2. Gümrük Vergilerinin Tarihçesi.....	4
1.2.1. Osmanlı Devleti Dönemi Gümrük Vergileri.....	5
1.2.1.1. Tanzimat Öncesi Dönem.....	5
1.2.1.2. Tanzimat Dönemi.....	6
1.2.1.3. Tanzimat Sonrası Dönem.....	6
1.2.2. Cumhuriyet Dönemi.....	7
1.3. Gümrük Mevzuatında Geçen Bazı Temel Tanımlar.....	8
1.4. Gümrük Rejimleri.....	10
1.4.1. Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi.....	11
1.4.2. Transit Rejimi.....	12
1.4.3. Gümrük Antrepo Rejimi.....	13
1.4.4. Dâhilde İşleme Rejimi.....	14
1.4.5. Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi.....	16
1.4.6. Geçici İthalat Rejimi.....	17
1.4.7. Hariçte İşleme Rejimi.....	19
1.4.8. İhracat Rejimi.....	21

### İKİNCİ BÖLÜM

#### GÜMRÜK VERGİLERİ VE VERGİLENDİRME SÜRECİ

2.1. Gümrük Vergilerinin Tanımı.....	23
2.2. Gümrük Vergileri.....	24
2.2.1. İthalat İşlemleri Üzerinden Alınan Vergi ve Mali Yükler.....	25
2.2.1.1. Gümrük Vergisi.....	25
2.2.1.2. İlave Gümrük Vergisi.....	26
2.2.1.3. Tek ve Maktu Vergi.....	27
2.2.1.4. Dampinge Karşı Vergi (Anti-Damping Vergi).....	28
2.2.1.5. Sübvansiyona Karşı Telafi Edici Vergi.....	29
2.2.1.6. Katma Değer Vergisi.....	30
2.2.1.7. Özel Tüketim Vergisi.....	32
2.2.1.8. Ek Mali Yükümlülük.....	34
2.2.1.9. Toplu Konut Fonu (Tarım Payı).....	35
2.2.1.10. Tütün Fonu.....	35
2.2.1.11. Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu.....	36
2.2.1.12. Çevre Katkı Payı.....	37
2.2.1.13. Türkiye Radyo-Televizyon Kurumu Bandrolü.....	38
2.2.1.14. Kültür ve Turizm Bakanlığı Kesintisi.....	39
2.2.2. İhracat İşlemleri Üzerinden Alınan Vergi ve Mali Yükler.....	39

2.2.2.1. Destekleme ve Fiyat İstikrarı Fonu.....	40
2.2.2.2. İhracatta Alınan Telafi Edici Vergi.....	42
2.3. Gümrük Vergilerinde Vergilendirme Süreci.....	43
2.3.1. Gümrük Vergilerinde Tarh.....	43
2.3.1.1. Gümrük Vergilerinin Tarhiyatına Etki Eden Faktörler.....	46
2.3.1.1.1. Eşyanın Gümrük Tarifesi.....	46
2.3.1.1.2. Eşyanın Menşe-i.....	48
2.3.1.1.3. Gümrük Vergilerinde Kıymet (Matrah).....	50
2.3.2. Gümrük Vergilerinde Tahakkuk.....	53
2.3.3. Gümrük Vergilerinde Tebliğ.....	54
2.3.4. Gümrük Vergilerinde Tahsil.....	55

### ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

#### GÜMRÜK KABAHATLERİ VE ÇÖZÜM YOLLARI

3.1. Gümrük Kabahatleri.....	57
3.1.1. Vergi Kaybına Neden Olan Gümrük Kabahatleri.....	59
3.1.1.1. Gümrük Kanununun 234'üncü Maddesinde Düzenlenen Gümrük Kabahatleri.....	59
3.1.1.2. Gümrük Kanununun 235'inci Maddesinde Düzenlenen Gümrük Kabahatleri.....	64
3.1.1.3. Gümrük Kanununun 236'ncı Maddesinde Düzenlenen Gümrük Kabahatleri.....	73
3.1.1.4. Gümrük Kanununun 237'nci Maddesinde Düzenlenen Gümrük Kabahatleri.....	78
3.1.1.5. Gümrük Kanununun 238'inci Maddesinde Düzenlenen Gümrük Kabahatleri.....	82
3.1.2. Usulsüzlüklere İlişkin Gümrük Kabahatleri.....	88
3.1.2.1. Gümrük Kanununun 239'uncu Maddesinde Düzenlenen Gümrük Kabahatleri.....	88
3.1.2.2. Gümrük Kanununun 241'inci Maddesinde Düzenlenen Gümrük Kabahatleri.....	92
3.1.2.2.1. Gümrük Kanununun 241'inci Maddesinin 1'inci Fıkrasında Düzenlenen Kabahatler.....	92
3.1.2.2.2. Gümrük Kanununun 241'inci Maddesinin 3'üncü Fıkrasında Düzenlenen Kabahatler.....	93
3.1.2.2.3. Gümrük Kanununun 241'inci Maddesinin 4'üncü Fıkrasında Düzenlenen Kabahatler.....	108
3.1.2.2.4. Gümrük Kanununun 241'inci Maddesinin 5'inci Fıkrasında Düzenlenen Kabahatler.....	116
3.1.2.2.5. Gümrük Kanununun 241'inci Maddesinin 6'ncı Fıkrasında Düzenlenen Kabahatler.....	117
3.1.2.2.6. Gümrük Kanununun 241'inci Maddesinin 7'nci Fıkrasında Düzenlenen Kabahatler.....	121
3.2. Gümrük Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yolları.....	122
3.2.1. Uzlaşma.....	123
3.2.2. İtiraz.....	128
3.3. Sulh Çözüm Yolu.....	133
3.4. Yargısal Çözüm Yolları.....	134
SONUÇ.....	136
KAYNAKÇA.....	140
ÖZ GEÇMİŞ.....	149



**TABLolar DİZİNİ**

Tablo 1: Listelere Göre Vergiyi Doğuran Olay .....	33
Tablo 2: GTİP Kodu Örneği .....	48

**KISALTMALAR DİZİNİ**

AATUHT	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB	Avrupa Birliği
ASN	Armonize Sistem Nomanklatürü
BİM	Bölge İdare Mahkemesi
CIF	Cost, Insurance and Freight
CN	Kombine Nomanklatürü
DFİF	Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu
DİR	Dahilde İşleme Rejimi
DTÖ	Dünya Ticaret Örgütü
FOB	Free On Board
GATT	Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması
GTİP	Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu
KDV	Katma Değer Vergisi
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
KKDF	Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu
KMK	Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
TCK	Türk Ceza Kanunu
TCMB	Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
TDK	Türk Dil Kurumu
TEV	Telafi Edici Vergi
TKF	Toplu Konut Fonu
TRT	Türkiye Radyo-Televizyon Kurumu
VUK	Vergi Usul Kanunu

## GİRİŞ

Tezin amacı, Gümrük Kanununda yer alan kabahatleri yeni düzenlenmiş hali ile inceleyerek, bu kabahatlerin içeriği göz önünde bulundurulduğunda uyuşmazlıkların azalmasına fayda sağlayabilecek düzenlemeleri tespit etmek ve uygulaması olmayan fakat uygulamaya konulduğunda uyuşmazlıkların azalmasına etki edebilecek uygulamaları ortaya koymaktır.

Devletin en önemli gelir kaynağını oluşturan vergiler; gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınmaktadır. Bu çalışmanın temelini oluşturan gümrük vergileri ise harcamalar üzerinden alınan dolaylı vergilerdendir. Gümrük vergileri günümüze kadar birden çok isimle belirtilmiş olsa da uygarlık tarihinde tahsil edilmiş en eski vergi türlerinden birisidir.

Gümrük vergileri ile ilgili farklı tanımlar mevcut olsa da temelinde devletin denetimi ve gözetimi altında olan eşyanın hareketi üzerinden alınan bir vergidir. Gümrük vergisi terimi tek bir vergi gibi görünse de Gümrük Kanunundaki tanımına bakıldığında ithalat ve ihracat vergilerinin tümünü kapsadığı anlaşılmaktadır. İthalat vergileri, gümrük vergisi, ilave 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, kaynak kullanımını destekleme fonu, çevre katkı payı, Türkiye Radyo Televizyon Kurumu bandrolü ve Kültür ve Turizm Bakanlığı Kesintisini kapsamaktadır. İhracat vergileri ise Destekleme ve Fiyat İstikrarı Fonu ile ihracatta alınan telafi edici vergiyi kapsamaktadır.

Gümrük vergileri devlete sadece gelir kaynağı oluşturmamaktadır. İthalat işlemlerinde kota ve tarife gibi sınırlandırıcı uygulamalar ile yerli üreticinin dış rekabet koşullarından olumsuz etkilenmemesi ve döviz girdisi sağlayarak ödemeler dengesindeki açıklıkların giderilmesini sağlamaya çalışmak gibi iktisadi görevleri de üstlenmiştir.

Gümrük mevzuatı ile ilgili geçmişten günümüze birçok değişme ve gelişme olmuştur. Devletler dünya ticaretinde ki menfaatlerini korumak ve değişen dünya ticaretine ayak uydurabilmek için ikili ve çok taraflı olan anlaşmalar imzalamaya

gitmişlerdir. Cumhuriyet dönemindeki en önemli gelişme olarak ise 1996 yılında Türkiye ile Avrupa Birliği arasında imzalanan “Gümrüğü Birliği” anlaşması kabul edilebilmektedir. Bu anlaşma akabinde Avrupa Birliği ile daha uyumlu hale gelebilmek adına 1999 yılında 4458 sayılı Gümrük Kanunu yürürlüğe girmiştir.

Vergi Usul Kanunundan ayrı olan Gümrük Kanununun kendine has, bağımsız, geniş ve karmaşık bir yapısı mevcuttur. Karmaşık bir yapıya sahip olması mükellef ve idare arasında uyuşmazlıklar yaşanmasına sebep olmaktadır. Gümrük idaresi ya da yükümlü tarafında yapılan bir hata yükümlüye haksız bir işlem uygulanmasına, devletin de vergi kaybına uğramasına neden olabilmektedir. Yükümlüler yaşadıkları uyuşmazlıkların çözülmesi için idari ya da adli aşamaları kullanabilmektedir. Bu çalışma da üç bölüm halinde, gümrük kanununu kapsamında yükümlü ile gümrük idaresi arasında yaşanan uyuşmazlıklar ve bu uyuşmazlıklara karşı gidilebilecek idari yollara değinilecektir.

İlk bölümde gümrük kavramı, gümrük vergilerinin Osmanlı döneminden Cumhuriyet dönemine kadarki gelişimi açıklanmaktadır. Osmanlı dönemindeki gümrük vergilerinin gelişiminin daha anlaşılır olması açısından tanzimat öncesi, tanzimat ve tanzimat sonrası şeklinde ayrılarak açıklanacaktır. Gümrük Kanununda geçen maddeleri daha iyi anlayabilmek adına gümrük mevzuatında geçen başlıca kavramlar incelenmektedir. Akabinde ihlali kabahat nedeni olan gümrük rejimlerine yer verilmektedir.

İkinci bölümde gümrük vergisinin tanımına, ithalat ve ihracat işlemi üzerinden alınan vergiler ve mali yüklerle, gümrük vergilerinin tahsil edilebilir aşamasına gelene kadar izlenen vergilendirme sürecine ve gümrük vergilerinin tarhiyatını etkileyen, ihlalinin kabahat unsuru sayıldığı tarife, menşei ve kıymet kavramları incelenmektedir.

Üçüncü bölümde gümrük kabahatleri, vergi kaybına neden olan gümrük kabahatleri ve usulsüzlüklere ilişkin gümrük kabahatleri şeklinde iki başlık altında açıklanmaktadır. Daha sonra gümrük kabahatlerine karşı idari aşamada gidilebilecek zorunlu yol olan itiraz ve ihtiyari yol uzlaşmaya yer verilmektedir. İdari yollardan olan fakat çok kullanılmayan sulh yolu açıklandıktan sonra çalışmanın kapsamında olmadığı için yargı aşamasına kısaca değinilecektir.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### GÜMRÜK MEVZUATI İLE İLGİLİ GENEL BAKIŞ VE GÜMRÜK REJİMLERİ

Gümrükler, eşyanın hareketlerini izleme ihtiyacından dolayı doğmuştur. Eşyanın hareketleri ise mevzuat hükümleri ile bazı kurallar doğrultusunda gerçekleşmektedir. Mevzuat hükümlerinin kendine has kavramları mevcuttur. Gümrük mevzuatını anlamak açısından bu kavramaları ve genel işleyişi bilmek önem arz etmektedir.

#### 1.1. Gümrük Kavramı

Türk Hukuk Lügatında gümrük kavramı “Yabancı memleketlerden gelen ve kendi kanununda ve tarifelerinde yazılı esaslara göre rüsuma tabi tutulan, bilimum maddelerle şahısların, muayeneye tabi tutulduğu hat ve mıntıkanın bütünüdür.” şeklinde tanımlanmaktadır (Türk Hukuk Kurumu, 1991: 106). Bir başka tanımda ise gümrük, ülkelerin dış ticaret işlemlerine konu olan eşyanın hareketlerini izleme ihtiyacından dolayı gümrük idaresi aracılığıyla eşyanın hareketlerinin izlendiği hat ya da bölge şeklinde açıklanmaktadır (Gökçelik, 2009: 16).

Gümrük kavramı Türk Dil Kurumunda “bir ülkeye giren veya bir ülkeden çıkan mal ve eşya üzerinden alınan vergi, bu verginin alınması işlemiyle uğraşan devlet kuruluşu, sınır kapılarında denetim ve gözetim işlerinin yapıldığı yer” şeklinde tanımlanmış ve kökeninin Rumca olduğu belirtilmiştir (WEB\_1). Sözlükte gümrük kelimesi devlet iradesiyle alınan bir vergi türü şeklinde ifade edilmektedir (Tuncer, 2001: 1).

Gümrük vergisi terimi Gümrük Kanununun 3’üncü maddesinin 8’inci fıkrasının a bendi hükmüne göre, ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde eşyaya uygulanan ithalat ya da ihracat vergilerinin tümü şeklinde tanımlanmaktadır. Gümrük vergileri ile ilgili birçok tanım mevcuttur bunlara örnek verecek olursak; ülkeye mal giriş ve çıkışının yapıldığı kapıdan mükelleflerin izlenmesiyle elde edilen kolay ve verimli kaynak (Uluatam ve Methibay, 2000: 431), gümrüğe tabi olan malın ülke sınırından giriş, çıkış ya da geçişi sırasında miktar ya da değer kriterleri üzerinden tarhi ve tahsili gerçekleşen sınır vergileri (Bulut, 2007: 3), uluslararası mal hareketleri üzerinden alınan genellikle

yerli üretimi dış rekabet koşullarına karşı korumak amaçlı uygulanan nesnel ve harcama üzerinden alınan dolaylı nitelikli vergiler (Oktar, 2018: 273) şeklindedir.

Gümrük vergileri Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 3'üncü maddesinde "*İlgili mevzuat uyarınca eşyanın ithali veya ihracında uygulanan ve gümrük idarelerince tahsili gereken gümrük vergisi, eş etkili vergiler ve mali yüklerin tümünü*" şeklinde tanımlanmaktadır.

Yukarıdaki tanımlardan özellikle TDK'nın gümrük tanımı göz önünde bulundurulduğunda gümrüğün kelime anlamının gümrük vergilerine çıktığı görülmektedir. Gümrük, ülkeye giriş ya da çıkış yapan eşyanın üzerinden vergi alınması için sınır kapılarında denetim ve gözetim işlerinin yapılmasıyla uğraşan devlet kuruluşudur. Bu sınır kapılarında alınan vergiye gümrük vergisi denilmektedir. Gümrük vergisi denilmesi yalnızca bir vergi gibi görünse de Gümrük Kanunundaki tanımına bakıldığında "*ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümü*" ibaresinden anlaşılacağı üzere birçok vergiyi kapsamaktadır.

## **1.2. Gümrük Vergilerinin Tarihçesi**

Gümrükler, devletin sınırlarının ve egemenliğinin bir göstergesi kabul edilirken aynı zamanda da en eski vergi türlerinden biri olan gümrük vergilerinin tahsilatının gerçekleştiği yerlerdir (Şahin, 2019: 5). Gümrük vergilerinin tarihi Mısır, Hint, Çin, Eski Yunan ve Roma Uygarlığı'na kadar uzanmaktadır. Geçmişten günümüze kadar farklı isim ve şekillerle varlığını sürdürmüştür. Dünyada ilk gümrük vergisi uygulaması olarak, Roma İmparatorluğu'nca limanlara giriş ve çıkış yapan eşyadan alınan "liman resmi" ile limandan geçiş yapan eşyadan alınan "geçiş resmi" kabul edilmektedir (Tuncer, 2001: 20).

Tarih boyunca yeni kurulan devletlere bakıldığında kendilerinden önceki devletlerin mali ve idari yapılarını büyük oranda aynen devam ettirdikleri ve aynı dönem içerisinde olan diğer devletlerden etkilenerek mevcut duruma göre sistemlerini düzenledikleri görülmektedir. Bu bilgi doğrultusunda Osmanlı Devleti'nin gümrük sistemini Selçuklulardan, İlhanlılardan ve Memluklardan vs bağımsız değerlendirilmesi hatalı olmaktadır (Şahin, 2019: 7). Osman Gazi, Karacahisar'da kurulan pazarda eşya satmaya gelen yerli ve yabancı satıcıdan eşyasını satması halinde 1 akçelik "pey"

alınmasını emretmiş bu da Osmanlı'da alınan ilk gümrük vergisi kabul edilmektedir (Atan, 1990: 13).

### **1.2.1. Osmanlı Devleti Dönemi Gümrük Vergileri**

Tanzimat Osmanlı Devleti'nin modernleşme hareketleri açısından oldukça önem taşımaktadır. Bu nedenle gümrük vergisinin gelişimini tanzimat öncesi, tanzimat ve tanzimat sonrası olarak üç alt başlık şeklinde incelemek gerekmektedir (Ercan, 2019: 16).

#### **1.2.1.1. Tanzimat Öncesi Dönem**

Tanzimat öncesi dönem 1839 yılına kadar olan süreci kapsamaktadır. Osmanlı Devleti'nde gümrük vergisinin devletin kurulduğu ilk dönemler de "Sadakat-ı Ticariye" adıyla alındığı bilinmektedir. Osmanlı Devleti fethettiği yerlerde uygulanan usulleri benimseyerek yerli ve yabancı yapmadan her türlü eşyayı vergiye tabi tutmuştur. Ülke sınırlarını genişleten Osmanlı bunun ile birlikte gümrükleri de kıyı, sınır ve kara olmak üzere üçe ayırmıştır (Ercan, 2019: 16). Topraklarına giren kervanlardan geliş hakkı için "amediyeye", çıkış hakkı için "reftiye", transiterin geçiş hakkı için "müruriye", malların ülke içindeki sevki için "mastariye" adları altında gümrük vergileri düzenlenmiştir (Bulutoğlu, 2004: 270).

Bu dönemde eşyanın yükü ya da kıymeti üzerinden vergi alınmıştır. Bu durum uygulamalarda sıkıntıya sebep olmuş ve gümrük vergileri 18. Yüzyıldan itibaren belli bir tarihteki malın fiyatına göre belirlenen spesifik tarifeler üzerinden alınmıştır. Diğer vergilere göre gümrük vergisi uygulama açısından zor fakat tahsili kolay bir vergi olmuştur. Tanzimat öncesi dönemde gümrük vergisinin tahsili "iltizam usulüne" göre olmuştur. Gümrüğün iltizama çıkarıldığında talep edilen rakamın verilmemesi ve iltizama verilmeden önce toplanacak hasılatın tam olarak bilinmemesi durumlarında emanet usulü kullanılmıştır (Ercan, 2019:17). İltizam usulünde gümrükler belli bir dönem için müteahhide ihale edilir ve genellikle artırma usulü ile 1 ile 3 yıllık bir süre için ihale yapılmaktadır. Emanet usulünde ise vergiler gümrük memurları ve eminleri eliyle hazine hesabına toplanmaktadır (Şahin, 2019: 9).

### 1.2.1.2. Tanzimat Dönemi

Tanzimat dönemi 1839'dan 1876 yılına kadar olan dönemi kapsamaktadır. Bu dönem iltizam usulünden vazgeçilmiş, iltizam usulü yerine emanet usulüne geçiş yapılmıştır. Fakat ilerleyen dönemlerde emanet usulü beklenen faydayı sağlayamamış bu yüzden yeniden iltizam usulüne geçilmiştir (Ercan, 2019: 17). İltizam usulünden vazgeçilmesinde 1839 Gülhane Hattı Hümayunu'nun da etkisi olmuştur. Gülhane Fermanı'nda yeniden düzenlenme yapılması gereken konular arasında vergileme sistemi de yer alıyordu. İltizam usulüne son verilerek vergilerin doğrudan devlet tarafından tahsil edilmesi gerektiği vurgulanıyordu. Bahsedilenlere uygun olarak Gülhane Fermanı'nın okunmasını takiben birkaç ay sonra emanet usulüne geçilmiştir ancak 1841 yılında yeniden iltizam usulüne dönülmüştür (Atan, 2010: 205).

1840 yılında İstanbul Emtia Gümrüğü kurulmuş, buraya maaşlı memurlar görevlendirilmiştir. 1861 yılında İstanbul Emtia Gümrük Müdürlüğü kaldırılıp yerine "Rüsumat Emanet" kurulmuştur. Taşradaki Gümrük Emanetleri de bu tarih itibari ile Müdürlük olarak adlandırılmıştır. Ülkemizdeki ilk Rüsumat Emin'i Mehmet Kani Paşa'dır. Bu görevlendirme neticesinde gümrükler maliyeden ayrılmış, doğrudan İstanbul Emtia Gümrük Eminliği'ne bağlanmıştır. Gümrükler bu dönem sonrasında "rüsumat emaneti" ismiyle faaliyetlerini sürdürmüştür (Es, 2019: 16).

Kaçakçılıkla mücadele edebilmek amacıyla gümrük vergilerinin varış ülkesinde alınması gereği kabul edilmişti. Bu durum zaman zaman problemlere sebep olduğu için 1857 yılında gümrük resminin malın çıkış yaptığı yerden alınması prensibini içeren mahreç nizamnamesi çıkarılmıştır. Tanzimat dönemi içerisinde yabancı ülkeler ile ticaret anlaşmaları imzalanmış, hukuksal düzenlemelere gidilmiş ve gümrük idaresi ve yapılanması üzerine çalışılmıştır (Ercan, 2019: 17).

### 1.2.1.3. Tanzimat Sonrası Dönem

Tanzimat sonrası dönem 1876'dan Cumhuriyet Dönemi'ne kadar olan süreci kapsamaktadır. Tanzimat sonrası dönemde gümrükler için "tarife defteri" düzenlenip bütün gümrüklere dağıtılmıştır. Bu sayede bir mala ait gümrük vergisi her yerde eşit şekilde alınmaya başlanmıştır. Diğer bir önemli gelişme ise gümrük vergisi



uygulamalarında etkili olan kapitülasyonların 1. Dünya Savaşı'nın bitmesiyle birlikte yeniden uygulamaya konulmasıdır. Ayrıca bu dönemde “Gümrükler Rüsumat Umum Müdürlüğü” isminde yeni bir teşkilat kurulmuş ve bu teşkilat Maliye'ye bağlanmıştır. Bu gelişme gümrük mevzuatı açısından da gümrüklerin şu anki çalışma usul ve esaslarının temelini attığı için önem taşımaktadır (Ercan, 2019: 17).

Gümrüklerin Maliye teşkilatına bağlanması ile yazışmalar bakanlık üzerinden yapılmaya başlanmıştır. Bu durum işlemlerde işlemler de gecikmelere neden olmuştur. Yaşanan aksaklıkların çözülmesi amacıyla Rüsumat Umum Müdürlüğü yeni bir nizamnameyle maliye teşkilatına bağlı lakin müstakil bütçeli ve özerk bir düzene kavuşmuştur (Şahin, 2019: 11).

Osmanlı Devleti bir taraftan kapitülasyonlar diğer bir taraftan dış borçlara güvence olarak iç kamu gelirlerini göstermesi sebebiyle mali egemenliğini zamanla yitirmiştir. Osmanlı dış borçlarını ödeyemez hale gelince 1881 yılında siyasal ve mali egemenlikten taviz verilmesi neden olan “Muharrem Kararnamesini” ilan etmiştir. Muharrem Kararnamesi ile bazı vergilerin tarh ile tahsil yetkileri alacaklı temsilcilerden oluşan, devlet içerisinde ikinci bir maliye gibi görev yapan devletin içinde devlet hükmündeki Düyun-u Umumiye İdaresi'ne verilmiştir. Sevr Anlaşması gereği Düyunu Umumiye İdaresi dışında kalan kamu gelirlerinin yönetimi Fransız, İtalyan ve İngiliz temsilcilerinden oluşan bir mali komisyona bırakılmıştır. Böylece Osmanlı Devleti mali egemenliğini yitirmiştir. 1919 yılında Kurtuluş Savaşı'nın başlamasıyla Mustafa Kemal Osmanlı'nın borçlarını kabul etmiştir. Kurtuluş Savaşı'ndan galip çıkan Türkiye 1923 imzalanan Lozan Antlaşması ile birlikte mali bağımsızlığını tekrardan kazanmıştır (Öncel vd., 2018: 11).

### **1.2.2. Cumhuriyet Dönemi**

Lozan Antlaşması gereği yeni gümrük tarifesinin uygulamaya konması beş yıl ertelenmiştir. Bu nedenle 1929 yılında uygulamaya başlanılabilmıştır (Bulutoğlu, 2004:271). İlk bağımsız gümrük tarifesi olarak 1929 yılında yürürlüğe giren 1499 sayılı “Gümrük Giriş Tarife Kanunu” kabul edilmiştir. 1499 sayılı Kanunun yetersiz kalması üzerine 1949 yılında 5383 sayılı Gümrük Kanunu kabul edilmiş ve bu kanun

Cumhuriyet Dönemi'nin ilk Gümrük Kanunu olarak kabul edilmiştir (Ercan, 2019: 18). Bu kanun ile verginin fizik ölçü birimlerine göre hesaplanmasına devam edilmiştir. 1954 yılında yeni bir tarifenin yürürlüğe konulması ile vergi fizik ölçü birimi yani spesifik tarife yerine değer üzerinden hesaplama yöntemi olan advalorem sisteme geçilmiştir (Bulutoğlu, 2004: 271). 1964 yılında ise halen günümüzde yürürlükte olan 474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun kabul edilmiştir (Şahin, 2019: 14).

Türkiye 1948 yılında Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması'na dahil olmuştur. GATT'ın bugünkü adı 1 Ocak 1995 tarihinde Dünya Ticaret Örgütü olarak değiştirilmiştir (Ercan, 2019: 18).

Cumhuriyet Dönemi'nde yaşanan en önemli gelişmelerden bir diğeri de 1996 yılında Avrupa Birliği ile Türkiye arasında imzalanan Gümrük Birliği Anlaşması'dır. Gümrük Birliği'ne üye olan devletler arasında gümrük vergileri kaldırılır, üye olmayan ülkeler için de “ortak bir gümrük tarifesi” belirlenmektedir (Pehlivan ve Öz, 2019: 202). İki veya daha fazla ülkenin bir araya gelmesi ile oluşturduğu Gümrük Birliği'nin başlıca özelliği “bu ülkeler gümrük vergilerini karşılıklı kaldırıp üçüncü ülkelere karşı aynı gümrük vergilerini uygular” ve kendi toprakları içinde mallarının serbest dolaşımını sağlamaktadır. Gümrük Birliği ile beraber Türk gümrük mevzuatının Avrupa Birliği mevzuatına entegre edilme çalışmaları yapılmış ve bu çalışmalar ile Gümrük Kanununda birçok değişiklik yapılmıştır. Son olarak 1999 yılında 4458 sayılı Gümrük Kanunu yayınlanarak yürürlüğe girmiştir (Es, 2019: 17).

### 1.3. Gümrük Mevzuatında Geçen Bazı Temel Tanımlar

Her mevzuatta olduğu gibi gümrük mevzuatında da kullanılan başlıca kavramlar vardır. Bu kavramlar konuyu daha iyi anlamamız açısından önem arz etmektedir. Bu başlık altında da kullanılan bazı temel kavramların tanımları yapılarak açıklanmaya çalışılacaktır.

- **Eşya:** Gümrük Kanununun 1'inci maddesinde “*Bu kanunun amacı Türkiye Gümrük Bölgesine giren veya çıkan eşyaya ilişkin uygulanacak gümrük kuralları olduğu belirtilmektedir.*” Buna dayanarak gümrük işlemlerinin temelinde eşya olduğu

söylenilmektedir. Gümrük vergisinin konusunu oluşturan eşya aynı kanunun 3'üncü maddesinin 23'üncü fıkrasında *“her türlü madde, ürün ve değeri”* şeklinde tanımlanmaktadır.

• **Serbest Dolaşımda Bulunan Eşya:** Gümrük Kanununun 3'üncü maddesinin 6'ncı fıkrasına göre serbest dolaşımda bulunan eşya;

*“- Gümrük Kanununun 18'inci madde hükümlerine göre tamamıyla Türkiye gümrük bölgesi içinde elde edilen ve yapısında Türkiye gümrük bölgesi dışında yer alan ülke ya da topraklardan ithal edilen girdi bulundurmayan,*

*- Şartlı muafiyet sistemine tabi olan eşyadan elde edilen ve bağlı olduğu rejim hükümleri gereği özel ekonomik bir değer taşımadığı belirlenen,*

*- Türkiye gümrük bölgesi dışındaki ülke ya da topraklardan serbest dolaşıma giriş rejimi hükümlerine tabi tutularak ithal edilen,*

*- Türkiye gümrük bölgesi içerisinde yukarıda belirtilen eşyadan ayrı ayrı ya da birlikte elde edilen ya da üretilen eşyayı”* kapsamaktadır.

• **Serbest Dolaşımda Bulunmayan Eşya:** Gümrük Kanununun 3'üncü maddesinin 6'ncı fıkrasına göre serbest dolaşımda bulunmayan *“eşya serbest dolaşımda olan eşya dışında kalan eşya ve transit hükümleri saklı kalmak kaydıyla Türkiye gümrük bölgesini fiilen terk etmiş eşyadır.”*

• **Serbest Bölge:** Bir ülkenin siyasi sınırları ile gümrük sınırları aynı olmayabilir. Siyasal sınırlar dahilinde olup gümrük sınırları dışında kalan alanlar serbest bölgelerdir. Bu bölgelerde dış ticaret ile ilgili düzenlemelere esneklik sağlanır veya tamamen kaldır, üretimin teşviki için kullanılan mevcut faaliyetler daha geniş çaplı uygulanarak ihracatı artırmak hedeflenir (Akın, 2002: 309).

• **Gümrük Gözetimi:** Gümrük Kanununun 3'üncü maddesinin 12'inci fıkrasında gümrük gözetimi *“gümrük mevzuatına ve gereken hallerde gümrük gözetimi altındaki eşyaya uygulanacak diğer hükümlere uyulmasını sağlamak üzere gümrük idareleri tarafından genel olarak uygulanan işlemler”* şeklinde tanımlanmaktadır. Gümrük gözetiminin kapsamı gümrük idaresi tarafından yerine getirilen işlemler, serbest dolaşımda olan ya da serbest dolaşımda olmayan eşya ile gümrük mevzuatında geçen belirli yerlerle ilgili olabilmektedir (Gültekin, 2019: 20).

• **Gümrük Kontrolü:** Gümrük Kanununun 3'üncü maddesinin 13'üncü fıkrasına göre *“Türkiye Gümrük Bölgesi ile diğer ülkeler arasında taşınan eşyanın giriş, çıkış, transit, nakil ve nihai kullanımını ve serbest dolaşımda bulunmayan eşyanın durumunu*

*düzenleyen gümrük mevzuatı ve diğer mevzuatın doğru uygulanmasını sağlamak için gümrük idareleri tarafından yürütülen; eşyanın muayenesi, beyanname verileri ile elektronik veya yazılı belgelerin varlığının ve gerçekliğinin doğrulanması, işletmelerin hesap ve diğer kayıtlarının incelenmesi, taşıma araçlarının kontrolü, bagajların ve kişilerin yanlarında ya da üstlerinde taşıdıkları diğer eşyanın kontrolü ile resmi araştırmalar ve diğer benzeri uygulamaları”* olarak tanımlanmaktadır. Kısacası gümrük kontrolü, gümrük idaresince gümrük mevzuatı kurallarının doğru bir şekilde yerine getirilmesi maksadıyla yapılan idari bir eylemdir (Türker, 2019: 13).

- **Elleçleme:** Gümrük Kanununun 3’üncü maddesinin 22’nci fıkrasına göre elleçleme, *“gümrük gözetimi altındaki eşyanın asli niteliklerini değiştirmeden istiflenmesi, yerinin değiştirilmesi, büyük kaplardan küçük kaplara aktarılması, kapların yenilenmesi veya tamiri, havalandırılması, kalburlanması, karıştırılması ve benzeri işlemler”* olarak açıklanmaktadır. Gümrük idaresinin izni olmadan gümrük antrepo rejimine tabi olan eşyaya elleçleme işlemi yapılması aynı kanunun 241’inci madde de düzenlenen kabahatler başlığında açıklandığı üzere kabahat unsuru oluşturmaktadır.

- **Tasfiye:** Yükümlüler tarafından eşyanın konu olduğu işlemlerde kanunda belirlenen süre içerisinde işlem yapılmazsa gümrük idaresince bu eşyaya el konulmasına tasfiye işlemi denilmektedir (Dölek, 2017: 33). Tasfiye yollarına Gümrük Kanununun 178’inci maddesinde yer verilmektedir. Buna göre tasfiye *“İhale yoluyla satış suretiyle, yeniden ihraç amaçlı satış suretiyle, perakende satılmak suretiyle, kamu kuruluşları ile özel kanunla kurulmuş vakıf ve derneklere tahsis edilmek suretiyle, imha suretiyle ve özel yolla”* yapılmaktadır.

- **Eşyanın Gümrükçe Onaylanmış Bir İşlem ya da Kullanıma Tabi Tutulması:** Gümrük Kanununun 3’üncü maddesinin 14’üncü fıkrasına göre; *“eşyanın; bir gümrük rejimine tabi tutulmasını, bir serbest bölgeye girmesini, Türkiye Gümrük Bölgesi dışına yeniden ihracını, imhasını, gümrüğe terk edilmesi”* ifade etmektedir.

#### 1.4. Gümrük Rejimleri

Türkiye Gümrük Bölgesine giriş ya da çıkış yapan eşya beyanda bulunan kişinin talebi üzerine gümrük rejimine tabi olabilmektedir. Eşyanın tabi olduğu gümrük rejimindeki kurallara göre uygulama yapılmaktadır. Gümrük mevzuatında her rejim için

farklı düzenlemeler öngörülmektedir (Ercan, 2019: 53). Gümrük mevzuatında yer alan sekiz adet gümrük rejimi vardır. Bu rejimlere aşağıda değinilmektedir.

#### 1.4.1. Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi

Gümrük Kanununun 74'üncü maddesine göre; *“Türkiye Gümrük Bölgesine gelen eşyanın serbest dolaşıma girişi; ticaret politikası önlemlerinin uygulanması, eşyanın ithali için öngörülen diğer işlemlerin tamamlanması ve kanunen ödenmesi gereken vergilerin tahsili ile mümkündür. Eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine getirilmeden serbest dolaşıma girişine ilişkin usul ve esasları belirlemeye Cumhurbaşkanı yetkilidir.”*

Kısacası serbest dolaşıma giriş, eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine geldikten sonra gümrük vergileri ödenerek ithalatının gerçekleşmesi ile serbestçe alım satım ya da kullanılabilmesini sağlamaktadır. (Tuncer, 2001: 45).

Gümrükçe onaylanmış olan kullanım şekilleri ve gümrük rejimlerinin neredeyse tümünün belirlenmesinde eşyanın serbest dolaşımdaki durumuna bağlı olmaktadır. Bu durum Gümrük Kanununda serbest dolaşımın önemini göstermektedir (Yüce ve Çelikkaya, 2016: 4).

Serbest dolaşıma giriş yapan eşyaya uygulanacak işlemler geldiği ülkeye göre farklılık göstermektedir. Serbest dolaşıma giriş yapan eşya ticaret anlaşmamız olan bir ülkeden geliyorsa eşyaya yürürlükte ki ticaret politikası önlemleri ile anlaşma içeriğine göre işlemler uygulanırken ilgili eşya anlaşmamız olmayan bir ülkeden geliyor ise eşyanın geldiği tarihte uygulamada olan ticaret politikası önlemlerine tabi olarak serbest dolaşıma girmektedir (Selen, 2017: 70).

Serbest dolaşımda olan eşyanın statüsünü kaybedeceği durumlar Gümrük Kanununun 78'inci maddesinde;

*“a) Serbest dolaşıma giriş beyannamesinin iptal edilmesi,*

*b) Geri ödeme sisteminin uygulandığı dahilde işleme rejimi çerçevesinde işledikten sonra ihraç edilen eşyaya ilişkin gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılması,*

c) 213 üncü madde hükmü uyarınca, eşyanın kusurlu veya satış sözleşmesi hükümlerine uygun olmaması nedeniyle, gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılması,

d) 214 üncü madde hükmü uyarınca, eşyanın ihracına, geri gönderilmesine veya gümrükçe onaylanmış başka bir işlem veya kullanıma tabi tutulması nedeniyle gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılması” şeklinde belirtilmektedir.

#### 1.4.2. Transit Rejimi

Gümrük Kanununun 84'üncü maddesine göre transit rejimi, “İthalat vergileri ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmayan serbest dolaşıma girmemiş, ihracatla ilgili gümrük işlemleri tamamlanmış, eşyanın, gümrük gözetimi altında Türkiye Gümrük Bölgesi içindeki bir noktadan diğerine taşınmasında uygulanır. Gümrük idareleri, transit rejimine tabi tutulan eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi içinde;

a) Yabancı bir ülkeden yabancı bir ülkeye,

b) Yabancı bir ülkeden Türkiye'ye,

c) Türkiye'den yabancı bir ülkeye,

d) Bir iç gümrük idaresinden diğer bir iç gümrük idaresine, taşınmasına izin verir.”

İhracata konu olan eşyanın transit eşya olarak değerlendirilebilmesi için ihracat işlemlerinin tamamlanmaması gerekmektedir. Bu özellikteki eşya Türkiye Gümrük Bölgesi içerisinde bir noktadan diğer bir noktaya taşınırken gümrük gözetimi ve denetimi altında olunması şartıyla transit rejimi hükümlerine tabi olabilmektedir. Diğer bir ifadeyle transit rejimi bu rejime tabi olan eşyanın gümrük idaresinin gözetimi altında gümrük noktaları arasında ki dolaşımını sağlamaktadır (Tuncer, 2001: 358).

Transit rejimi hükümleri göz önünde bulundurulduğunda görüleceği üzere eşyanın üretim süreci mümkün olmadığı için ekonomik etkisinden de bahsedilememektedir. İhracata konu eşya bu rejim sayesinde hedef ülkeye varıncaya kadar geçeceği ülkelerde ticaret politikası önlemlerine ve gümrük vergilerine tabi tutulmadığı için uluslararası ticarete kolaylık sağlanması gibi olumlu bir etki yaratmaktadır (Şedele, 2009: 3).

Transit olarak geçen serbest dolaşıma girmemiş eşya ve taşıt transit geçişler nedeniyle gümrük vergilerine tabi değildir. Fakat transit eşyaya yönelik yapılan hizmet ve denetlemenin icap ettiği durumlardaki masraflarla mühürleme, yükleme, boşaltma, antrepo veya depolarda muhafaza edilmesi gibi hizmetler sebebiyle ücret alınması mümkündür (Tuncer, 2001: 359).

### 1.4.3. Gümrük Antrepo Rejimi

Gümrük Kanununun 93'üncü maddesine göre; *“Gümrük antrepo rejimi; İthalat vergilerine ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmamış ve serbest dolaşıma girmemiş eşyanın, gümrük antreposuna alınması halinde ihracata ilişkin önlemlerden yararlanabilecek serbest dolaşımda bulunan eşyanın, bir gümrük antreposuna konulmasına ilişkin hükümleri belirler.*

*-Antrepo işleticisi, gümrük antreposu işletmesine izin verilen kişidir.*

*-Kullanıcı, eşyanın antrepo rejimi beyanında bulunan kişi veya bu kişinin hak ve yükümlülüklerinin devredildiği kişidir.*

*-Gümrük antreposu, gümrük gözetimi altında bulunan eşyanın konulması amacıyla kurulan ve kuruluşunda aranılacak koşulları ve nitelikleri yönetmelikle belirlenen yerdir.”*

İthalata ya da ihracata konu eşyanın gümrük antreposu olmayan fakat gümrük idaresi tarafından antrepo kabul edilen bir yere götürüp konularak antrepo rejimi hükümlerine tabi olabileceği haller yönetmelikle belirlenmektedir (Gürsoy, 2007: 43).

Antrepo, malların ithalinde ya da ihracında muhafazasını sağlamak için kullanılan bir tür depodur. Antrepolar özellikle ithalatçılar için önemli avantaj sağlamaktadır. Firmaya aldığı ürünlerin tümünün ithalat vergisini ödemek güç geliyor veya hepsini birden ödemek istemiyorsa, ürünlerini antrepoya koyup satışını yapacağı kadarını çekip çektiği kısmın vergisini ödeyebilmektedir. Ayrıca antrepoda kalan mallar için burada kaldıkları zaman boyunca bir ardiye masrafı belirlenmektedir. Malların antrepodan çıkan kısmı resmi olarak ithal edilmiş olmaktadır. Zaman kısıtlaması olmadan malların kalmasını sağlayan antrepolar genel ve özel olarak ikiye ayrılabilir. Genel antrepoyu herkes kullanabilirken, özel antrepoyu tek bir kişi veya tek bir firma kendi mallarını koymak için burayı açıp kullanmaktadır (Öztürk, 2005: 99-100).

Gümrük Yönetmeliği'nin 329'uncu maddesinin 1'inci fıkrasına göre antrepolar genel ve özel olarak ikiye ayrılmaktadır. Genel antrepolar A, B ve F tipi antrepolar, özel antrepolar ise C, D ve E tipi antrepolardır. Aynı maddeye göre antrepo türleri şu şekilde tanımlanmaktadır;

*“A tipi antrepo, işleticisinin, stok kayıtlarını tuttuğu ve antrepoya konulan eşyada her hangi bir noksanlık olması halinde gümrük vergilerini ödemekten sorumlu olduğu genel antrepo tipidir.*

*B tipi antrepo, antrepoya konulan eşyadan, Kanununun 97 nci maddesinin birinci fıkrasında belirtilen kullanıcının sorumlu olduğu, antrepo beyannamesini kullanıcının verdiği genel antrepo tipidir. Antrepo işleticisinin sorumluluğu sınırlıdır. Antrepo işleticisi sadece antrepoyu kiralar. Antrepo stok kayıtları tutulmadığından, beyanname ve belgeler gümrük kontrolüne esas teşkil eder.*

*C tipi antrepo, işleticisi ve kullanıcısı aynı kişi olan ve antrepoya alınan eşyadan bu kişinin sorumlu olduğu özel antrepo tipidir.*

*D tipi antrepo, işleticisi ve kullanıcının aynı kişi olduğu, Kanununun 104 üncü maddesinin üçüncü fıkrasının uygulandığı özel antrepo tipidir.*

*E tipi antrepo, işleticisi ve kullanıcısının aynı kişi olduğu, Kanununun 93 üncü maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, izin hak sahibinin depolama yerinin antrepo addedildiği veya depolama yeri olmazsa dahi eşyaya antrepo rejimi hükümlerini uygulandığı özel antrepo tipidir.*

*F tipi antrepo, gümrük idarelerince işletilen genel antrepo tipidir.”*

#### **1.4.4. Dâhilde İşleme Rejimi**

Gümrük Kanununun 108'inci maddesine göre; *“Serbest dolaşımda olmayan eşya, işlem görmüş ürünlerin üretiminde kullanılmasından sonra Türkiye Gümrük Bölgesinden yeniden ihraç edilmesi amacıyla, gümrük vergileri ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın ve vergileri teminata bağlanmak suretiyle, dâhilde işleme rejimi kapsamında geçici olarak ithal edilebilir. Eşyanın işlem görmüş ürünler şeklinde ihracı halinde, teminat iade olunur. Eşyanın bu şekilde dâhilde işleme rejiminden yararlanmasına şartlı muafiyet sistemi denir.*



*Serbest dolaşımda bulunan eşyanın işlem görmüş ürünlerin üretiminde kullanılmasından sonra Türkiye Gümrük Bölgesinden ihraç edilmesi halinde, bu eşyanın serbest dolaşıma girişi esnasında tahsil edilmiş olan ithalat vergileri, dahilde işleme rejimi kapsamında geri verilir. Eşyanın bu şekilde dahilde işleme rejiminden yararlanmasına geri ödeme sistemi denir.”*

Gümrük Yönetmeliği’nde de dahilde işleme rejiminin tanımı yapılmıştır. Gümrük Yönetmeliği’nin 349’uncu maddesine göre dahilde işleme rejimi “350 ila 369 uncu maddelerde bahsedilen dahilde işleme rejimi, işlem görmüş ürünlerin üretiminde kullanılmasından sonra Türkiye Gümrük Bölgesinden yeniden ihraç edilmesi amacıyla, serbest dolaşımda bulunmayan eşyanın vergileri teminata bağlanmak suretiyle geçici ithal edildiği veya serbest dolaşıma girişinin yapıldığı ve ihracatın gerçekleşmesi halinde teminatın veya alınan vergilerin geri verildiği bir rejimdir.”

Ara mallarını ithalat yoluyla sağlayan ihracat firmalarının dış piyasada rekabetini güçlendirmek için girdilere ödenen vergilerin mevzuat hükümlerince muafiyetinin sağlanmasıdır (Sayılğan ve Şenol, 2010: 38).

Eski adı ihracat teşviki olan dahilde işleme rejiminde (Akın, 2002: 373) ihraç edilecek malların üretiminde kullanılacak ithal girdilerin bir kısım vergi ve fon yükünden arındırılarak ihracatçı firma lehine bir gelişme sağlanmaktadır. Ayrıca ihraç edilecek malın üretiminde kullanılan ithal girdiler üzerinde ki vergilere muafiyet sağlanması ithal işlemini hızlandıracak akabinde girdi maliyetleri düşecek ve firma uluslararası piyasa da rekabet gücü kazanmış olacaktır (Kemer, 2003: 71).

Dahilde işleme rejiminde üretime katılacak hammadde veya ara mallar üzerinden gümrük vergisi alınmadan ithal gerçekleşebilmektedir. Bu rejimin işleyişinin sağlanmasında iki yol bulunmaktadır. Bu yollar “şartlı muafiyet yöntemi” ile “geri ödeme yöntemi” dir (Özmen, 2019: 35).

Şartlı muafiyet yöntemi, Türkiye’de bir üretim sürecinde işlenip sonrasında ihraç edilecek ithal hammadde veya ara mallara ticaret politikası önlemleri uygulanmayıp, gümrük vergilerinin teminat altına alınması ile geçici olarak ithal edilmesi mümkündür. Bu yöntem yalnızca ihraç edileceği taahhüt edilen eşyanın üretiminde kullanılacak mal

için geçerlidir. İşletme malzemesi konumundaki ithal mallar için geçerli değildir. Bu demek oluyor ki bir malın şartlı muafiyet sisteminden faydalanabilmesi için ihraca konu olacak ürünün olmazsa olmazı niteliğinde olması gerekmektedir (Selen, 2017: 87).

Geri ödeme yöntemi, ihraç edilen eşyanın üretiminde ithal edilen mal kullanıldıysa ithali sırasında alınan vergilerin iade edileceğini öngörmektedir. Dahilde işleme rejiminin bir yolu olan geri ödeme yönteminden yararlanabilmek için ithal edilen malın sonrasında bu yöntemden faydalanacağını gümrük idaresine beyan etmesi gerekmektedir (Özmen, 2019: 35). Dahilde işleme izninin verilebileceği haller Gümrük Kanununun 110'uncu maddesinde belirtilmektedir. Buna göre;

*“Dahilde işleme izni sadece;*

*a) Türkiye Gümrük Bölgesinde yerleşik kişilere,*

*b) 108 inci maddenin 3 üncü fıkrasının (d) bendinde belirtilen eşyanın kullanımı hariç, ithal eşyasının işlem görmüş ürünler içerisinde mevcudiyetinin veya 109 uncu madde kapsamında eşdeğer eşya için konulmuş koşullara uyulduğunun tespit edilebildiği hallerde,*

*c) Türkiye Gümrük Bölgesindeki üreticilerin temel ekonomik çıkarlarının olumsuz etkilenmemesi şartıyla, dahilde işleme rejiminin işlem görmüş ürünlerin ihracı veya yeniden ihracı için en iyi imkanların yaratılmasına yardımcı olduğu hallerde, Verilebilir.”*

#### **1.4.5. Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi**

Gümrük Kanununun 123'üncü maddesine göre gümrük kontrolü altında işleme rejimi *“Serbest dolaşıma girmemiş eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesinde, ithalat vergilerine veya ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın, niteliğini veya durumunu değiştiren işlemlere tabi tutulmaları ve bu işlemlerden elde edilen ürünlerin gümrük vergileri üzerinden serbest dolaşıma girmelerine ilişkin hükümlerin uygulandığı rejimdir. Elde edilen bu tür ürünler, işlenmiş ürün olarak adlandırılır.”*

Gümrük Yönetmeliği'nin 370'inci maddesinde ise gümrük kontrolü altında işleme rejimi *“işlenmiş ürünün ithalat vergisinin, bünyesinde bulundurduğu ithal ürünün vergisinden daha düşük olduğu işlemler için uygulanır.”* olarak belirtilmektedir.

Bu rejim özellikle de ithal girdi kullanan imalatçılara vergisel açıdan avantaj sağlamaktadır (Yerci, 2001: 36).

Asıl ürünün oluşmasını sağlayan girdiler üzerine ticaret politikası önlemleri ve vergi oranları uygulanarak serbest dolaşıma sokulmamaktadır. İşlem görerek elde edilen asıl ürün üzerinden ticaret politikası önlemleri ve vergi oranları uygulanarak serbest dolaşıma sokulmaktadır (Arifoğlu, 2013: 6).

Gümrük kontrolü altında işleme izninin alınabilmesi için işleme işini yapan ya da yaptıran kişinin talebi vasıtasıyla gümrük idaresince verilir. İzin için gerekli koşullar Gümrük Kanununun 124'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında belirtilmektedir. Buna göre koşullar; *“İzin, sadece Türkiye Gümrük Bölgesinde yerleşik kişilere;*

*a) İşlenmiş ürünler içinde ithal eşyasının teşhisinin mümkün olduğu,*

*b) Eşyanın işlenmesinden sonra, rejime tabi tutulduğu sıradaki niteliğine veya durumuna dönüştürülmesinin ekonomik olarak mümkün olmadığı,*

*c) Rejimin uygulanmasının, ithal eşyasının tabi olduğu menşe ve miktar kısıtlaması kurallarının etkilerini saptırmayacağı,*

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

Gümrük kontrolü altında işleme rejiminin dahilde işleme rejiminden farkı, dış ticaret önlemlerine ve ithalat vergilerine tabi olmaksızın ülkeye girişine izin verilen eşyadan işleme faaliyeti neticesinde dönüşen ürünün serbest dolaşıma girmesi, tabi olduğu ithalat vergileri üzerinden sağlanmaktadır. Yani iki rejim arasındaki farklılık işleme faaliyeti neticesinde elde edilen ürünlerin ihracı ile değil, serbest dolaşıma girmesi ile ortaya çıkmaktadır (Hamidoğulları, 2000: 78).

#### **1.4.6. Geçici İthalat Rejimi**

Gümrük Kanununun 128'inci maddesine göre geçici ithalat rejimi, *“serbest dolaşıma girmemiş eşyanın ithalat vergilerinden tamamen ya da kısmen muaf olarak ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın, Türkiye Gümrük Bölgesi içinde kullanılması ve bu kullanım sırasındaki olağan yıpranma dışında, herhangi bir*

*değişikliğe uğramaksızın yeniden ihracına olanak sağlayan hükümlerin uygulandığı” rejimdir.*

Geçici ithalat rejimi ile ülkeye gelip daha sonra kesin ithalatı gerçekleştirilen mallara ilişkin vergi unsurları ve vergi oranları tespit edilirken dikkate alınan tarih, geçici ithalat rejimindeki beyanın tarihi olmaktadır. Serbest dolaşıma girmeyen eşyanın, fuar ve sergi de satın alınarak serbest dolaşıma girmesiyle hesaplanacak vergiler de geçici olarak ülkeye giren eşyanın giriş tarihi dikkate alınmaktadır. Serbest dolaşıma giren eşyaya ticaret politikası önlemleri ve diğer ilgili ithalat ile ilgili işlemlerin tümünün yapılması gerekmektedir (Tekin ve Tekin, 2017: 189).

Geçici ithalat rejiminin Gümrük Kanununda geçen tanımına bakıldığında muafiyetin tam muafiyet ve kısmi muafiyet şeklinde iki farklı şekilde sağlandığı görülmektedir. Tam muafiyet Cumhurbaşkanı tarafından tespit edilen özel şartları kapsamaktadır. Kısmi muafiyet ise tam muafiyet şartlarını taşımayan ve kısmi muafiyet şartlarına uyan eşyayı kapsamaktadır. Kısmi muafiyetten yararlanamayacak eşyaya ilişkin liste Cumhurbaşkanlığı’nda belirlenmektedir. Gümrük Kanununun 133’üncü maddesinin 1’inci fıkrasına göre; *“Kısmi muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimine tabi tutulan eşyadan her ay için alınacak ithalat vergileri, geçici ithalat rejimine ilişkin beyannamenin tescil tarihinde, söz konusu eşyanın serbest dolaşıma girmiş olması halinde alınacak vergiler tutarının %3’ü olarak”* tespit edilmektedir. Kısmi muafiyet dahilinde ki eşya üzerinden her ay alınacak ithalat vergileri meblağının %3’ü dışında kalan meblağ için teminat alınmaktadır (Selen, 2017: 120).

Tam muafiyet ve kısmi muafiyetten yararlanamayacak eşyalar 15481 sayılı ve 2009 tarihli Bakanlar Kurulu kararının 40’inci maddesinde;

*“a) Türkiye’ye ithali yasak olan eşya.*

*b) Tüketilebilir nitelikteki eşya.*

*c) Ayniyet tespitinin yapılması mümkün olmayan eşya.*

*ç) Ülke ekonomisine zarar verebileceği Müsteşarlıkça belirlenecek eşya.”*

şeklinde belirtilmektedir.

### 1.4.7. Hariçte İşleme Rejimi

Gümrük Kanununun 135'inci maddesine göre “*Hariçte işleme rejimi, 144 ila 148 inci maddelerde öngörülen standart değişim sistemine ilişkin hükümler ile 116'ncı madde hükmü saklı kalmak üzere, serbest dolaşımdaki eşyanın hariçte işleme faaliyetlerine tabi tutulmak üzere Türkiye Gümrük Bölgesinden geçici olarak ihracı ve bu faaliyetler sonucunda elde edilen ürünlerin ithal vergilerinden tam veya kısmi muafiyet suretiyle yeniden serbest dolaşıma girişine ilişkin hükümlerin uygulandığı rejimdir.*

*Serbest dolaşımdaki eşyanın geçici ihracı halinde, söz konusu eşyaya Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkışı için öngörülen ihracat vergileri, ticaret politikası önlemleri ve diğer işlemler uygulanır.”*

Türkiye Gümrük Bölgesi sınırları dışına çıkarak ihraç olan ürün belli faaliyetler de işlem gördükten sonra tekrar gümrük sınırlarına döndüğü zaman alınması gereken vergilerde muafiyet işlemlerinin uygulanmasını sağlayan rejimdir (Yılmaz ve Onay, 2015: 322).

Hariçte işleme izninin verilebileceği haller Gümrük Kanununun 138'inci maddesinde belirtilmektedir. Buna göre; “*Hariçte işleme izni;*

- a) Türkiye Gümrük Bölgesinde yerleşik kişilere,*
- b) İşlem görmüş ürünlerin geçici ihracat eşyasının işlenmesi sonucu elde edildiğinin tespiti mümkün olan hallerde,*
- c) Talep edilen iznin; Türkiye'deki üreticilerin temel ekonomik çıkarlarına ciddi bir zarar verecek durumda olmadığı hallerde”* verilmektedir. Dahilde işleme izni verileceği hallere bakıldığında hariçte işleme izniyle paralel olduğu görülmektedir.

Hariçte işleme rejimi sayesinde serbest dolaşımda olan eşya Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkarak işleme ve üretim faaliyetlerinde kullanılıp, işlenmiş ya da yarı işlenmiş ürün olarak geldiğinde üzerinde ki ithalat vergilerinden tam ya da kısmi muafiyet sağlanması ile serbest dolaşıma sokulmasına olanak sağlanmaktadır. Ayrıca Türk girişimciler komşu ülkelerdeki ucuz işgücü ya da başka olanaklardan faydalanmak için bir kısım girdileri yurt dışına gönderip işlenmesinden sonra ithal etmek yoluyla üretim maliyetlerini düşürebileceklerdir (Yüce ve Çelikkaya, 2016: 65).

Hariçte işleme rejiminin hangi eşyaya uygulanamayacağı ilişkin hüküm Gümrük Kanununun 136'ncı maddesinde belirtilmektedir. Buna göre;

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

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

*c) İhracı, ihracat vergi iadesini gerektiren veya ihracı nedeniyle tarım politikası çerçevesinde vergi idaresi dışında bir mali avantaj sağlanan, Serbest dolaşımdaki eşyaya uygulanmaz.”*

Hariçte işleme rejimine göre ülke dışına çıkan ürünlerin Türkiye Gümrük Bölgesine yeniden ithali için gereken süre nakliye ve işleme faaliyeti sürelerinin dikkate alınması ile Gümrük Kanununun 80'inci maddesi uyarınca belirlenir. İzin süresi hak sahibinin talebinin uygun bulunması ile uzatılabilmektedir (Ercan, 2012: 98).

Hariçte işleme rejiminde faaliyet yürüten hak sahipleri “standart değişim” ve “üçgen trafik” isminde iki farklı uygulama şekliyle çıkabilecek problemleri aşabilmektedir (Selen, 2017: 103). Standart değişim, “*Türkiye Gümrük Bölgesi dışında tamir edilmek istenen eşyanın yerine, tamir işlemi tamamlanarak gümrük bölgesine geri getirilinceye kadar geçen süre içerisinde kullanılmak üzere, serbest dolaşımda olmayan eşyanın (ikame ürün) geçici olarak ithal edilerek kullanılmasına olanak veren sistemdir. Standart değişim sistemine ilişkin hariçte işleme izni gümrük müdürlükleri tarafından verilir. Bu durumda geçici ihracat eşyası ile ikame eşyanın gümrük işlemleri aynı gümrük müdürlüğü tarafından*” yapıldığı uygulamadır. Üçgen trafik de “*Gümrük Birliği Gümrük Bölgesinin bir parçasından geçici olarak ihraç edilerek üçüncü ülkede işlem görmüş ürünlerin, Gümrük Birliği Gümrük bölgesinin diğer parçasında kısmi veya tam muafiyetle serbest dolaşıma girmesi usulüdür. Üçgen trafik çerçevesinde INF-2 bilgi formu*” kullanıldığı uygulamadır. (WEB\_2).

Hariçte gümrük rejiminin işleyişi üç aşamalıdır. İlk aşama serbest dolaşımdaki eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesinden geçici olarak ihraç edilmesidir. İkinci aşama eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi dışında işlenmesidir. Son aşama ise işlenmiş ürünün yeniden ithal edilip tam veya kısmi muafiyet hükümleri uygulanmasıyla serbest dolaşıma sokulmasıdır. Bahsedilen rejimde giriş ve çıkış gümrük idareleri farklı ise bu

durum INF 2 belgesi ile takip edilmektedir. İşlenerek serbest dolaşıma girecek eşyanın girişi, çıkışının yapılmış olduğu gümrükten farklı birden çok gümrük idaresi üzerinden yapılacaksa çıkış yaptığı gümrük idaresinde uygun sayıda INF 2 belgesi düzenlenmektedir (Ercan, 2019:71).

#### 1.4.8. İhracat Rejimi

Gümrük Kanununun 150'nci maddesinde ihracat rejimine yer verilmektedir. Buna göre;

*“1. İhracat rejimi, serbest dolaşımda bulunan eşyanın ihraç amacıyla Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkışına ilişkin hükümlerin uygulandığı rejimdir.*

*İhracat, ticaret politikası önlemleri ve gerektiği takdirde ihracat vergileri de dahil olmak üzere çıkış işlemlerine ilişkin hükümlerin uygulanmasıyla gerçekleştirilir.*

*2. Türkiye Gümrük Bölgesinden ihraç edilecek eşya, ihracata ilişkin gümrük beyannamesi ile yetkili gümrük idaresine beyan edilir.*

*3. Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkacak eşyanın gümrük beyannamesine tabi olmayacağı hal ve şartlar yönetmelikle belirlenir.*

*4. Müsteşarlık, gerektiğinde ihraç eşyasının cinsine, niteliklerine ve ihracatın özelliğine göre ihracatın daha kolay yapılmasını sağlayacak usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”*

İhracat rejimi kapsamında ihraç edilen eşya tekrar Türkiye Gümrük Bölgesi sınırlarına dönmemektedir. İhracat rejiminin bu koşulu onu hariçte işleme rejiminden farklı kılmaktadır (Saygılıoğlu ve Gerçek, 2007: 161).

Fiili ihraç kavramına Gümrük Kanununun 151'inci maddesinde yer verilmiştir. Buna göre; *“İhraç eşyası, buna ilişkin gümrük beyannamesinin tescili sırasında bulunduğu durum ve niteliğini gümrük kontrolünden çıktığı sırada da aynen muhafaza etmesi ve bu haliyle Türkiye Gümrük Bölgesini terk etmesi koşuluyla fiilen ihraç edilmiş sayılır. Bu durumda, ihraç eşyası üzerindeki gümrük kontrolü sona erer.”*

Gümrük Yönetmeliği'nin 416'ncı maddesinde de fiili ihracat kavramına yer verilmiştir. Yönetmelikte ise *“(1) Eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesini terk ettiği tarih;*

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

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

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

Türkiye Gümrük Bölge sınırı dışarısına ihraç edilecek olan tüm mallar için gerekli olan denetleme, vergileme gibi faaliyetlerin yürütülmesi bu rejim çerçevesinde gerçekleştirilir. İhracat rejiminde uygulanan maddeler ülke ekonomisinin geliştirip, desteklenmesi gibi ekonominin lehine sonuçlar vermesi amaçlanarak düzenlenmektedir (Kırtış, 2013: 2).



## İKİNCİ BÖLÜM

### GÜMRÜK VERGİLERİ VE VERGİLENDİRME SÜRECİ

Gümrük vergileri, ithalat ve ihracat işlemleri üzerinden alınan vergi ve mali yükler adı altında birçok vergiyi bünyesinde barındırmaktadır. Her verginin farklı bir konusu mevcuttur ve vergilerin işleyişi belli bir düzen dahilinde olmaktadır. Gümrük vergilerindeki vergileendirme süreci tarh, tahakkuk, tebliğ ve tahsil şeklindedir. Gümrük kanununda tarh aşaması belirtilmemiş olsa dahi literatürde tahakkuk aşamasına gelene kadar ki aşamalar tarh aşaması olarak kabul edilmektedir.

#### 2.1. Gümrük Vergilerinin Tanımı

Gümrük vergileri, eşyanın uluslararası ticaretteki hareketleri üzerinden alınmaktadır. Yerli üreticiyi dış piyasadaki rekabetten korumak gibi kendine özgü hususları olan gümrük vergileri, Vergi Usul Kanunu kapsamında ayrılarak kaynağını 27.10.1999 tarihinde kabul ile yürürlüğe giren 4458 sayılı Gümrük Kanununa dayamaktadır (Oktar, 2018: 273).

Advalorem usule dayanan gümrük vergilerinin matrahı ithal olan mal için CIF fiyatıdır. Vergi oranları her mal için farklı olmakla malların özel durumu, mevcut iç ve dış ekonomi şartlarıyla birlikte zaman içinde de değişime uğramaktadır (Tomanbay, 1998: 59).

Malların ülke sınırından geçmesiyle alınan gümrük vergisi bir çeşit hudut vergisi olarak da adlandırılmaktadır. Gümrük vergileri başlangıçta ithalat ve ihracatla birlikte transit ticaret işlemleri üzerinden de alınan bir vergiyken günümüzde ülkelerin çoğunda ithalat üzerinden alınan bir vergiye dönüşmektedir. Gümrük vergisinde dönüşen bu yapı, yurt içinde üretilen malların ithal edilen mallar karşısında ayrıcalık kazanmasını sağlamaktadır (Yüce ve Çelikkaya, 2016: 2).

“Gümrük vergileri” deyimi, Gümrük Kanununun 3’üncü maddesinin 8’inci fıkrasının a bendine göre “*ilgili mevzuat uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümünü*” ifade etmektedir. Aynı kanunun 9’uncu fıkrasında

“İthalat vergileri” deyimi, “eşyanın ithalinde ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri”, 10’uncu fıkrasında “İhracat vergileri” deyimi, “eşyanın ihracatında ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükler” olarak ifade edilmektedir.

5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun 2’nci maddesi 1’inci fıkrasının a bendinde gümrük vergileri ifadesi “gümrük idaresi veya başka idarelerce, eşyanın ithali veya ihracına bağlı olarak uygulanan vergiler ile diğer mali yükümlülükler” olarak tanımlanmaktadır.

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği EK-1’inde gümrük vergileri şu şekilde sıralanmıştır:

- *Gümrük Vergisi*
- *İlave Gümrük Vergisi*
- *Tek Ve Maktu Vergi*
- *Dampinge Karşı Vergi*
- *Subvansiyona Karşı Telif Edici Vergi*
- *Katma Değer Vergisi*
- *Özel Tüketim Vergisi*
- *Ek Mali Yükümlülük*
- *Toplu Konut Fonu*
- *Tütün Fonu*
- *Ek Fon*
- *Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu*
- *Çevre Katkı Payı*
- *Telif Edici Vergi(İhracat)*
- *TRT Bandrol Ücreti(Ticari olmayan eşya için)”* şeklindedir.

## **2.2. Gümrük Vergileri**

Yürürlükteki kanun hükümleri çerçevesinden bakıldığında dış ticaret işlemleri üzerinden alınan gümrük ve eş etkili vergiler gümrük işlemleri altında iki başlık olacak şekilde incelenebilmektedir. Bu başlıklar, ithalat işlemleri üzerinden alınan vergi ve mali yükler ile ihracat üzerinden alınan vergi ve mali yüklerden oluşmaktadır.

### 2.2.1. İthalat İşlemleri Üzerinden Alınan Vergi ve Mali Yükler

İthalat işlemleri sırasında yalnızca vergisel yükümlülükler bulunmamaktadır. Vergiler dışında katkı payı, kesinti, fon gibi adlar altında mali yükümlülükler de bulunmaktadır (Hacıköylü, 2014: 21).

Gümrük vergileri kamu gelirleri içinde önemli bir kalem olsa da hedef gelir sağlamak değil, küresel şartlara uygun ve adaletli bir rekabet işleyişi sağlamaktır (Tuncer, 2001: 6). Ülkelerin diğer bir amacı yerli üreticiyi korumaktır. Bu kapsamda gümrük vergisi olarak adlandırılmasa da uygulandığında gümrük vergisi etkisine sebep olan vergiler ve mali yükümlülüklerle karşılaşmaktadır (Bulut, 2007: 140).

#### 2.2.1.1. Gümrük Vergisi

Bir ülkeye eşya giriş çıkışı gerçekleşiyor ya da üçüncü ülkenin kara, deniz sınırları kullanılarak eşya girişi çıkışı sağlanıyorsa bu geçişler esnasında eşya üzerinden alınan vergiye gümrük vergisi denir (Çelik, 1999: 17). Gümrük vergisi en eski tarihli vergilerden birisidir (Nadaroğlu, 2000: 371).

Diğer bir ifadeyle gümrük vergisi, eşyanın ülke sınırlarına giriş, çıkış ya da geçiş işlemleri sırasında ağırlık, miktar veya değer unsurları üzerinden alınan vergidir (Saygılıoğlu ve Gerçek, 2007: 24).

Gümrük vergisinin hesaplanması ve tahsilinin nasıl olacağı gümrük yükümlülüğünün olduğu tarihte yürürlükte olan gümrük tarifesi çerçevesinde belirlenmektedir. Gümrük yükümlülüğünün başlamasına yönelik haller Gümrük Kanununun 181 ila 194'üncü maddelerinde belirtilmektedir. Gümrük vergisi oranlarının dayanağı ise 474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun'dur (Bulut, 2007: 143). 474 sayılı Kanunun 2'nci maddesine göre *“Cumhurbaşkanı bu kanunun ekinde yer alan gümrük vergisi had ve nispetlerini 50'ye kadar artırmaya veya sıfıra kadar indirmeye yetkilidir.”*

Örneğin ABC A.Ş. firması tarafından B cinsi eşya ithalatı yapılmıştır. Bu B cinsi eşyanın gümrük kıymeti 150.000 \$'dır. İthalatın yapıldığı tarihte dolar kuru 1 \$ = 5

TL'dir. Söz konusu eşyanın ithali %25 gümrük vergisi, %40 ilave gümrük vergisi, %20 anti damping vergisi ve %8 oranında katma değer vergisine tabidir. Bu eşyanın ithali sırasında ödenecek vergiler;

$$\text{Eşyanın gümrük kıymeti} = 150.000 \$ \times 5 = 750.000 \text{ TL}$$

$$\text{Gümrük vergisi} = 750.000 \times \%25 = 187.500 \text{ TL}$$

$$\text{İlave gümrük vergisi} = 750.000 \times \%40 = 300.000 \text{ TL}$$

$$\text{Anti damping vergisi} = 750.000 \times \%20 = 150.000 \text{ TL}$$

$\text{KDV} = 750.000 + 187.000 + 300.000 + 150.000 = 1.387.000 \text{ TL}$ ,  $1.387.000 \times \%8 = 110.960 \text{ TL}$ 'dir.

Gümrük vergisi uygulanan eşyanın fiyatının artmasına sebep olmaktadır. Mükellefler ödemiş oldukları gümrük vergisini eşyanın fiyatına ekleyerek yansıtılmaktadır (Hacıköylü, 2014: 23).

### **2.2.1.2. İlave Gümrük Vergisi**

İlave gümrük vergisi, 95/7606 sayılı İthalat Rejim Kararına Ek Kararın 1'inci maddesinde "*20.12.1995 tarih ve 95/7606 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan İthalat Rejim Kararı'na ekli II Sayılı Listede yer alan ve ekli tablolarda gümrük tarife pozisyonu (GTP) ve ismi belirtilen maddelerin ithalatında alınacak olan vergi*" olarak açıklanmaktadır.

İlave gümrük vergisi 95/7606 sayılı İthalat Rejim Kararına Ek Kararının 2'inci maddesi gereği "*gümrük idarelerince, ithalatta alınan gümrük vergileri ve diğer mali yükümlülüklerden ayrı olarak tahsil olunur ve genel bütçeye irat kaydedilir. Bu Karar kapsamı ilave gümrük vergisi hakkında, gümrük vergisinin tabi olduğu usul ve hükümler*" uygulanmaktadır.

Bu hüküm kapsamında 474 sayılı Gümrük Giriş Tarifesi Cetveli Hakkında Kanun'un 2'inci maddesi gereğince gümrük vergisi ile ilave gümrük vergisinin toplamı ilgili kanunda yer alan had ve nispetlerin % 50 fazlasından daha çok olamamaktadır.

İlk olarak 2011 yılında tekstil ve konfeksiyon ürünlerinin ithalinden alınmaya başlayan ilave gümrük vergisi, ilerleyen yıllarda ayakkabı, kozmetik, el dokuması halı, mobilya gibi farklı sektör gruplarına uzanan çeşitli ürünleri kapsamıştır. Eşyaya ilave gümrük vergisinin konulması eşyanın tarifesinin yükseltilmesiyle eş anlama gelmesi aslında ilave gümrük vergisinin gümrük vergisi olduğuna çıkmaktadır. Gümrük vergisi oranının yükselmesi gibidir. Buna dayanarak Türkiye ve AB Gümrük Birliğince uygulanan ortak gümrük tarifesinden sapmaya sebep olduğu söylenebilmektedir (Şahin, 2019: 111).

### 2.2.1.3. Tek ve Maktu Vergi

Gümrük Kanununun 167'nci maddesinde belirtilen haller durumunda serbest dolaşıma giriş yapan eşya gümrük vergilerinden muaf tutulmaktadır. Aynı maddeye göre Cumhurbaşkanı, *“Birinci fıkranın (3) ila (12) numaralı bentlerinde yer alan eşyayı geliş süreleri dâhil tanımlamaya, bunların cins, nevi ve miktarlarını belirlemeye, muafiyet ve istisna uygulanacak tutarları sifıra kadar indirmeye veya iki katına kadar çıkartmaya ve bu muafiyet ve istisnayı farklı eşya itibarıyla birlikte veya ayrı ayrı uygulamaya ve ticari mahiyette bulunmayan vergiye tabi eşyadan alınacak gümrük vergilerini göstermek üzere ilgili kanunlarda belirtilen hadleri geçmemek şartıyla tek ve maktu bir tarife uygulamaya”* yetkilidir.

Tek ve maktu vergi uygulama şartları, 4458 sayılı Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında 2009/15481 sayılı Kanunda aşağıdaki şekilde yayınlanmıştır;

*“ - Yolcu beraberli kişisel ve hediyeleş eşya, 15 yaşından küçükler için 150 Avro'yu, 15 yaşından büyükler için 430 Avro'yu geçmemesi koşuluyla muafiyet uygulanır. Eşyanın 1500 Avroyu geçmemesi halinde, doğrudan AB ülkelerinden gelenler için %18, diğer ülkelere gelmesi halinde ise %20 oranında tek ve maktu vergi tahsil edilmektedir.*

18 yaşından büyük İtalya'dan gelen bir yolcunun yanında 1000 Avroluk bir hediyelik eşya bulundurması durumunda 430 Avro muafiyet miktarı düşüldükten sonra kalan 570 Avroluk kısım üzerinden %18'i hesaplanarak tek ve maktu vergi tutarı hesaplanmaktadır.

Eşyanın kıymetinin 1500 Avro'yu aşması halinde yürürlükte olan ithalat vergilerine ait oranlar uygulanmaktadır.

- Posta veya hızlı kargo taşımacılığı yoluyla gelen, kıymeti 1500 avroyu geçmemek koşuluyla kitap veya benzeri basılı yayın için %0, AB ülkelerinden doğrudan gelmesi halinde %18, diğer ülkelerden gelmesi halinde %20 tek ve maktu vergi tahsil edilmektedir.”

Gümrük Kanununun 172'nci maddesine göre; “Cumhurbaşkanı, Türkiye ile komşu ülkeler arasında coğrafi durum ve bölge ihtiyaçları göz önünde bulundurularak yapılacak sınır ticaretinin kapsamını belirlemeye, sınır ticareti yapılacak sınır ticaret merkezlerinin kurulmasına ve buralardan yapılacak ihracat ve ithalatın usul ve esaslarını belirlemeye veya sınır ticareti yoluyla serbest dolaşıma girecek eşyadan alınacak vergileri göstermek üzere ilgili kanunlarda belirtilen azami hadleri geçmemek şartıyla tek ve maktu bir tarife uygulamaya yetkili” kılınmaktadır. Bu kanundan yola çıkarak sınır ticaretinde de tek ve maktu vergi uygulandığı söylenebilmektedir.

#### **2.2.1.4. Dampinge Karşı Vergi (Anti-Damping Vergi)**

Damping, 3577 sayılı İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun'un 2'nci maddesinin a bendine göre “Bir malın Türkiye'ye ihraç fiyatının, benzer malın normal değerinin altında olmasını” ifade etmektedir.

Tanımda geçen ihraç fiyatı aynı kanunun 2'nci maddesinin c bendinde; “İhraç amacıyla satılan mal için fiilen ödenmiş olan veya ödenmesi gereken fiyatı” olarak tanımlanırken, normal değer 2'nci maddesinin 1'inci fıkrasında ise “İhracatçı veya menşe ülkte tüketime konu olan benzer mal için normal ticari işlemler sonucunda fiilen ödenmiş olan veya ödenmesi gereken karşılaştırılabilir fiyatı ile ihracatçı ülke veya menşe ülkenin iç piyasasında normal ticari işlemler çerçevesinde benzer malın satışlarının olmaması ya da bu satışların uygun bir karşılaştırma yapılmasına elverişli bulunmaması durumunda, benzer malın üçüncü bir ülkeye ihracatında temsil niteliğini

*haiz karşılaştırılabilir fiyatı veya menşe ülkedeki maliyetine makul bir kar marjının eklenmesiyle tespit edilen fiyatı” ifade etmektedir.*

Diğer bir ifadeyle dumping, bir malın dış piyasaya iç piyasaya satış fiyatından daha düşük olarak satılmasıdır. Dampingle bir malın var olması haksız rekabet ortamının oluşmasına ve aynı eşyanın üretimini yapan yerli üreticinin zararına sebep olabilmektedir.

### **2.2.1.5. Sübvansiyona Karşı Telafi Edici Vergi**

Sübvansiyon, 3577 sayılı İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun’un 2’inci maddesinin b bendine göre *“Menşe veya ihracatçı ülkenin fayda sağlayan, doğrudan veya dolaylı mali katkısını veya GATT 1994’ün XVI ncı maddesi çerçevesinde herhangi bir gelir veya fiyat desteğini”* ifade etmektedir.

Telafi edici vergi, ihracatı desteklemek amacıyla yapılan sübvansiyon uygulamalarına karşı ya da Türkiye ve AB arasında yapılan Gümrük Birliği uygulamaları çerçevesinde üçüncü ülke menşeli girdilere serbest dolaşım hakkı sağlayabilmek amacıyla uygulanmaktadır (Selen, 2014: 142).

3577 sayılı İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun’un 4’üncü ve 7’inci maddelerini uyarınca; *“T.C. Ekonomi Bakanlığı İthalat Genel Müdürlüğü tarafından, gerektiğinde re’sen yada şikayet üzerine İthalatta Haksız Rekabeti Değerlendirme Kurulu tarafından yapılan soruşturma sonucunda belirlenen ve ilgili Bakanlıkça onaylanan dumping marjı ya da sübvansiyon miktarı kadar dumpinge konu malın ithalinde dumpinge karşı vergi alınırken, sübvansiyona konu malın ithalinde ise telafi edici vergi (TEV) alınmaktadır.”*

Gümrük idaresi tarafından, dumpinge karşı vergi ve sübvansiyona karşı TEV teminata bağlanır veya ithalat esnasında alınan diğer vergilerden ayrı olacak şekilde tahsil edilir. Dumpinge karşı vergi ve TEV’in tahakkuk ve tahsilinde gümrük mevzuatı hükümleri uygulanmaktadır (Öner, 2014: 523).

### 2.2.1.6. Katma Değer Vergisi

Türkiye’de 1985 yılından beri uygulanan Katma Değer Vergisi (Uluatam ve Methibay, 2000: 384), üretimden tüketime kadar her bir aşamada oluşan değeri matrah olarak kabul eden bir yayılı muamele vergisidir (Şenyüz vd., 2014: 231). KDV’nin uygulamaya geçmesiyle birlikte 8 farklı tür harcama/gider vergisi - *dahilde ve ithalde alınan istihsal vergileri, işletme vergisi, PTT hizmetleri vergisi, spor toto vergisi, şeker ve tuz tüketim vergisi, perakende satış vergisi ve nakliyat vergisi* – yerini tek bir vergi olan KDV’ye bırakmıştır (Bilici, 2013: 140). Katma Değer Vergisinin konusu ile ilgili 3065 sayılı Kanun’un 1’inci maddesinin 2’nci fıkrasında, her türlü mal ve hizmet ithalatı hükmü yer almaktadır.

Ülkemizde dahilde alınan KDV ve ithalde alınan KDV olmak üzere iki ayrı yükümlülük bulunmaktadır. Bu KDV’lerin tahsilatları ise dahilde alınan KDV için Hazine ve Maliye Bakanlığı’na bağlı vergi dairesi tarafından gerçekleştirilen, ithalde alınan KDV için Gümrük ve Ticaret Bakanlığı’na bağlı gümrük idaresi tarafından gerçekleştirilmektedir (Tuncer, 2001: 317).

KDVK’nın 10’uncu maddesinin de vergiyi doğuran olay, gümrük vergisine tabi işlemlerde ödeme mükellefiyetinin başladığı esnada, gümrük vergisi ödeme yükümlülüğüne tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili esnasında ortaya çıkacağı belirtilmektedir. Bu hükümden anlaşılacağı üzere gümrük vergisinden muaf eşyadan KDV tahsil edilebilmektedir.

3065 sayılı Kanun’un 21’inci maddesine göre; *“ithalat işlemlerinde vergi matrahı,*

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

*- ithalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar,*

*-gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler” toplamından oluşmaktadır.*



3065 sayılı Kanununun 16'ncı maddesinde ithalat işlemlerinde Katma Değer Vergisi istisnaları da düzenlenmiştir. KDV Kanunu'na göre *“teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithali, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 167'nci maddesi [(5) numaralı fıkrasının (a) bendi ile (7) numaralı fıkrası hariç], geçici ithalat ve hariçte işleme rejimleri geri gelen eşyaya ilişkin hükümleri kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın ithali, Gümrük Kanunu'ndaki transit ve gümrük antrepo rejimleri ile geçici depolama ve serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar vergiden müstesnadır.”*

3065 sayılı Kanununun 28'inci maddesine istinaden KDV oranı, *“vergiye tabi her bir işlem için % 10”* olarak belirlenmiş olup Cumhurbaşkanı bu oranı, *“dört katına kadar artırmaya, % 1'e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası ve inşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için farklı vergi oranları tespit etmeye”* yetkilidir.

Katma Değer Vergisi Kanunu , (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %1, (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %8 oranında katma değer vergisi alınırken, (I) ve (II) sayılı liste haricinde ki işlemlerden %18 oranında vergi alınmaktadır (Hacıköylü, 2014: 24).

Örneğin XYZ A.Ş. Almanya'dan 100.000 Euro değerinde A cinsi eşya ithal etmiştir. İthalat işleminin yapıldığı tarihte döviz kuru 1 Euro = 7.50 TL olarak kaydedilmiştir. A cinsi eşyanın gümrük vergisi %0, özel tüketim vergisi oranı %10 ve katma değer vergisi orasını %18'dir. Bu eşyanın ithali sırasında ödenecek vergiler;

$$\text{Eşyanın matrahı} = 100.000 \times 7.5 = 750.000 \text{ TL}$$

$$\text{Gümrük vergisi} = \%0$$

$$\text{ÖTV} = 750.000 \times \%10 = 75.000 \text{ TL}$$

$$\text{KDV} = 750.000 + 75.000 = 825.000, 825.000 \times \%18 = 148.500 \text{ TL}$$

$$\text{Toplam ödenecek vergi} = 223.500 \text{ TL'dir.}$$

Ayrıca 3065 sayılı Kanununun 19'uncu maddesi gereği diğer kanunlarda geçen vergi muaflik ve istisna hükümleri KDV Kanunu bakımından geçersiz olmaktadır. KDV'ye ilişkin istisna ve muafiyetler ancak KDV Kanununa hüküm eklenmek ya da bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenmektedir (Kızılay, 2011: 9).

### 2.2.1.7. Özel Tüketim Vergisi

En eski vergilerden olan Özel Tüketim Vergisinin geçmişi eski Mısır ve eski Yunan dönemlerine kadar uzanmaktadır. Adam Smith'in, bira ve tütün üzerinden vergi alınması önerisi de bir Özel Tüketim Vergidir (Oktar, 2018: 228).

Özel Tüketim Vergisi, mevzuatımıza 01.08.2002 tarihinde yürürlüğe giren 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu ile katılmıştır. ÖTV, Avrupa Birliği mevzuatına uyum sağlamak amaçlı olmasının yanında dolaylı vergilerde karmaşık yapının sadeleşmesini de beraberinde getiren tek aşamalı bir tüketim vergisidir (Şenyüz, 2017: 307). ÖTV'nin getirilmesiyle birlikte on altı adet vergi, fon ve harç gibi yükümlülükler yürürlükten kaldırılmıştır (Erkan, 2002: 251).

ÖTV'ye konu olan eşyalar 4760 sayılı Kanunun ekinde dört liste halinde belirtilmiştir. 1 sayılı liste; petrol ve gaz ürünleri, 2 sayılı liste; kayıt ve tescile tabi olan ve olmayan çeşitli motorlu kara, deniz ve hava araçlarından, 3 sayılı liste; kolalı ve alkollü içecekler ile tütün ve tütün mamulleri, 4 sayılı liste ise; çeşitli lüks tüketim eşyaları, elektronik eşyalar ve diğer malları içermektedir.

ÖTV'de vergiyi doğuran olay her eşya için konusuna göre farklı belirlenmiştir. 4760 sayılı Kanununun 1'inci maddesinin 1'inci fıkrasına göre verginin konusu:

*“Bu Kanuna ekli;*

*a) (I) sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından teslimi,*

*b) (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanların ilk iktisabı,*

*c) (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanlar ile (III) ve (IV) sayılı listelerdeki malların ithalatı veya imal ya da inşa edenler tarafından teslimi,*

d) (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanların özel tüketim vergisi uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı,

*Bir defaya mahsus olmak üzere özel tüketim vergisine tâbidir.”*

**Tablo 1:** Listelere Göre Vergiyi Doğuran Olay

	Türkiye Dışı İmal			Türkiye İçi İmal
I Sayılı Liste	İthalat			Teslim
II Sayılı Liste	Tescile Tabi	Türkiye'de Kullanmak	İthalat	İlk İktisap
		Türkiye'de Satmak		
	Tescile Tabi Değil	İthalat		Teslim
III Sayılı Liste	İthalat			Teslim
IV Sayılı Liste	İthalat			Teslim

**Kaynak:** Şenyüz, 2017: 309.

ÖTV'den istisna olan konular kanunun 5'inci, 6'ncı ve 7'nci maddelerinde ihracat, diplomatik ve diğer istisnalar olmak üzere belirtilmektedir.

4760 sayılı Kanunun 16'ncı maddesinin 3'üncü fıkrasına göre, “gümrükte vergisi ödenmeden veya eksik ödenerek ithal edilen malların hiç alınmamış veya eksik alınmış özel tüketim vergisi ile vergiden müstesna olduğu halde yanlışlıkla alınan veya fazla alındığı anlaşılan özel tüketim vergisi hakkında 4458 sayılı Gümrük Kanunundaki esaslara göre işlem yapılır. İthal edilecek mala ilişkin beyan üzerinden hesaplanan vergiler ile muayene ve denetleme sonucu hesaplanan vergiler arasındaki farklarda, 4458 sayılı Gümrük Kanunu uyarınca ithalat vergileri noksanlıklarında uygulanacak esaslara göre” para cezası kesilmektedir.

İthalat sırasında alınan ÖTV ve KDV esas itibarıyla Vergi Usul Kanunu hükümlerine tabiyken bu vergilerin ödemelerinde yaşanacak olan sorunlarda yapılacak işlemler Gümrük Kanununa göredir (Hacıköylü, 2014: 24).

4760 sayılı kanununun 10'uncu maddesine göre uluslararası anlaşma hükümleri saklı kalmak suretiyle, KDV'de olduğu gibi diğer kanunlardaki muafiyet ve istisnalar ÖTV için geçerli değildir. Bu vergiye ilişkin istisna ve muafiyetler ancak ÖTV kanununa eklenmek veya değişiklik yapmak koşuluyla düzenlenmektedir.

İthal eşyadan hem Özel Tüketim Vergisi hem de Katma Değer Vergisi alınması söz konusu oldu halde önce Özel Tüketim Vergisi hesaplanır bulunan toplam tutardan Katma Değer Vergisi hesaplanarak tahsil edilmektedir (Gerçek, 2008: 224).

### 2.2.1.8. Ek Mali Yükümlülük

Dünya Ticaret Örgütü'ne üye ülkeler anlaşma maddeleri nedeniyle gümrük vergilerinde değişiklik yapmak konusunda zorlanabilmektedirler. Bu durum karşısında ülkeler ithalattan kaynaklı vergi kayıplarını önlemek ya da yerli üreticiyi korumak amaçlı uluslararası anlaşma hükümlerine bağlı kalmak şartıyla ithalata konu olan eşyaya ek mali yükümlülükler getirebilmektedir (Hacıköylü, 2014: 25).

2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'da "*Dış ticaretin, ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesini sağlamak amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler konulması ve kaldırılması, bu yükümlülüklerle ilişkin esasların tespit edilmesi ve oluşan fonların kullanılması*" bu kanun hükümleri nezdinde yürütülecek olup düzenleme yapmaya Cumhurbaşkanı yetkili olarak belirtilmektedir. "*İthalat, ihracat veya dış ticaret işlemleri üzerine konulan ek mali yükümlülüklerin nevi, miktarı, tahsili, takibi, iadesi, gerektiğinde bütçeye irat kaydedilmesi, bir fonda toplanması ve fonun kullanım esasları*" ise bahsedilen kanununun 3'üncü maddesi gereği Cumhurbaşkanı kararında gösterilmektedir. Ek mali yükümlülüklerin tahsili, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun esaslarına göre uygulanmaktadır. "*Tahsil edilen ek mali yükümlülükleri yerine getirmeden ithalat, ihracat veya diğer dış ticaret işlemlerini gerçekleştirenler, noksan ek mali yükümlülüğün iki katı para cezasına çarptırılırlar.*"

### **2.2.1.9. Toplu Konut Fonu (Tarım Payı)**

Toplu Konut Fonu, 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkındaki Kanun'a dayanılarak 2985 sayılı Toplu Konut Kanunu ile TCMB nezdinde, 3 Mart 1984 yılında kurulmuş olup amacı, konut ihtiyacının karşılanması ve düzenli kentleşme sağlanabilmesinin yanında kalkınmada öncelik verilen yörelerdeki konut inşaatı ile alakalı firmalara iştirak edilmesi ile konutlara kredi verilmesidir.

7606 sayılı İthalat Rejim Kararı'nın 10'uncu maddesine göre TKF ödenerek ithal edilecek ürünler, gümrük yükümlülüğünün doğduğu yani fiili ithalat tarihinde geçerli olan miktar ve oranlarda fona tabi olup bu tutarlar gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihte gümrük idarelerince 6183 sayılı AATUHK hükümleri uygulanarak tahsil edilir. Ancak 4458 sayılı Gümrük Kanununun 167'inci maddesi kapsamında gümrük vergilerinden muafiyet söz konusu olduğunda ithalata konu mallar TKF'na tabi değildir. TKF, gümrük vergisinin yetersiz kaldığı durumlarda ilgili vergiyi desteklemek ve tamamlamak maksadıyla uygulanmaktadır (Tuncer, 2001: 318). Toplu konut fonunun konusunu oluşturan eşyaların ne oranda tahsil edileceği yürürlükte ki ithalat rejimi kararı ekinde ki III ve IV sayılı listesinde belirlenmektedir. III sayılı listede işlenmiş tarım ürünleri, IV sayılı listede balıkçılık ve su ürünleri yer almaktadır. Listede yer alan ürünlerin tahsilatı ithalat sırasında ilgili gümrük idaresince yapılmaktadır.

Toplu Konut Fonu, 4684 sayılı Kanunun geçici 3'üncü maddesinin b bendine göre tasfiye edilmesine rağmen fona ilişkin diğer mevzuat hükümleri çerçevesinde yapılan tahsilatların, yeni bir düzenleme yapıncaya kadar Hazine adına tahsilatına devam edilerek Hazine hesaplarına intikalinin sağlanacağı hükmüne bağlanmıştır.

### **2.2.1.10. Tütün Fonu**

Tütün fonu, 28.05.1986 tarihli 3291 sayılı Kanun'un 17'nci maddesine dayanarak 1986 yılında yürürlüğe girmiştir. 2002 yılında Özel Tüketim Vergisinin mevzuatımıza girmesi ile birlikte birçok vergi ve fon gibi yükümlülükler yürürlükten kaldırılmıştır. Bu kapsamda 21.02.2001 tarihli 4629 sayılı Bazı Fonların Tasfiyesi Hakkında Kanun'un geçici 1'inci maddesinin a fıkrasının 1'inci bendinde "28.05.1986 tarihli ve 3291 sayılı Kanunun 17 nci maddesi uyarınca yabancı tütün ve sigaralardan

*ithalat sırasında mülga Tütün Fonu adına alınan paralar, bu kanunla yürürlükten kaldırılan hükümler çerçevesinde tahsil edilmeye devam edilir ve doğrudan bütçeye gelir yazılır*” hükmü yer almaktadır. Bu hüküm gereğince tütün fonu yürürlükten kaldırılrsa da tahsilatına devam edilmiştir.

2009/15685 sayılı Bazı Mallara Uygulanacak Tütün Fonu Tutarlarının Belirlenmesine Dair Kararın 1 inci maddesinde GTİP numarası ile belirtilenler dışında yabancı tütün ile yurt içinde harmanlanmış ve imal edilmiş (blended) sigaraların bünyesine giren yabancı tütünün ithali sırasında CIF bedel üzerinden belirlenecek oranda fon alınacağı belirtilmektedir.

2010’da ton başına alınan fon tutarı 3000 dolar, 2011’de 2.250 dolar, 2012’de 1.800 dolar, 2013’te 1.500 dolar, 2014’te ise 1.200 dolar, 2015’de 900 dolar, 2016’da 600 dolar, 2017’de 300 dolar, 2018 de 150 dolar ve 2019 yılı için 31.12.2018 tarihli 30642 4. Mükerrer sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan 536 sayılı Cumhurbaşkanı kararı ile “0 USD/Ton” şeklinde değiştirilmiştir.

#### **2.2.1.11. Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu**

Kaynak kullanımı destekleme fonu, 14.01.1970 tarihli 1211 sayılı Kanuna ve 25.04.1985 tarihli 3182 sayılı (mülga) kanunda yer alan hükümlere dayanarak, 12.05.1988 tarihli 12944 sayılı kararla TCMB nezdinde kurulmuştur. Fonun amacı, kalkınma planı ve yıllık programlarda hedeflenen ihracat ve yatırımlarda kaynak kullanımının bankadan sağlanan kaynaklara yönlendirilmesi ve ihtisas kredilerinde kredi maliyetlerinin düşürülmesi olarak belirtilmektedir (Çakıcı ve Ceylan, 2014:363).

KKDF tasfiye edilmesine rağmen, 20.06.2001 tarihli ve 4684 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un geçici maddelerine istinaden tahsiline devam imkanı sağlanmıştır.

Bakanlar Kurulu kararı onaylı 2011/2304 sayılı Resmi Gazete’nin 4’üncü maddesinde “*Kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekillerine göre yapılan ithalatta Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu kesintisi oranı % 6 olarak*” belirtilmektedir.

Kaynak kullanımını destekleme fonu Gümrük Kanununun 3'üncü maddesindeki ithal vergileri tanımında yer alan *"eşyanın ithalinde ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri"* kapsadığı halde mali yükler dahilinde sayılıp sayılmayacağına ilişkin kafa karışıklıklarını gidermek adına ilk olarak 2012/20401 sayılı tasarruflu yazıda *"KKDF'ye ilişkin gümrük idarelerince yapılacak işlemlerde 4458 sayılı Gümrük Kanununun zamanaşımı hükümleri çerçevesinde işlem tesis edilmesi"* gerektiği ifade edilmektedir.

KKDF'nin tahsilatının bankalar üzerinden devam edilmesine 2014/6852 sayılı Vadeli İthalatta Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Kesintilerinin Takip ve Tahsili Hakkında Karar ile *"fon kesintilerinin takip ve tahsili münhasıran gümrük idarelerince"* yapılacağı ve yatırılmayan veya eksik yatırılan fon kesintileri ile eşyanın kontrolü sonucunda bulunan fon kesintisi farklılıklarına 4458 sayılı Gümrük Kanununu esasları çerçevesinde para cezası uygulanacağı belirtilmektedir.

08.04.2015 tarihli ve 7511 sayılı karar ile kararın ekli listesinde yer alan malların kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekillerine göre ithalatında kaynak kullanımını destekleme fonu kesintisi oranı %0 olarak tespit edilmiştir. Listede yer alan malın ithalatını yapan ithalatçıdan bu yükün kaldırılması onun faydasına olacaktır. Fakat durum o malı üreten yerli üreticinin negatif etkilenmesinin yanında ithalatın artmasına sebep oluşturabilmektedir.

#### **2.2.1.12. Çevre Katkı Payı**

Çevre katkı payı, 2872 sayılı ve 09.08.1983 tarihli Çevre Kanunu'nun 18'inci maddesine göre çevre kirliliğinin önlenmesi, çevrenin iyileştirilmesi ve çevre ile ilgili yatırımların desteklenmesi amacıyla;

*a) İthaline izin verilen kontrole tâbi yakıt ve atıkların CIF bedelinin yüzde biri ile hurdaların CIF bedelinin binde beşi oranında alınacak miktar"* ÇKP olarak tahsil edileceğine ve belirtilen oranları sifra kadar indirmeye veya kanunî oranına kadar yükseltme yetkisi Cumhurbaşkanı'na aittir. İlgili payın tahsilatında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanmaktadır.

4629 sayılı ve 21.02.2001 tarihli Bazı Fonların Tasfiyesi Hakkında Kanun ile tasfiye edilen çevre katkı payı, bu kanunun geçici 1'inci maddesinin A fıkrasına göre tahsilatına devam edilerek doğrudan bütçeye gelir olarak yazılacağı belirtilmektedir.

### **2.2.1.13. Türkiye Radyo-Televizyon Kurumu Bandrolü**

TRT Kurumuna devamlı ve yeterli gelir sağlamak amacıyla 3093 sayılı ve 04.12.1984 tarihli TRT Gelirleri Kanununun 1'inci maddesinde yer verilen *“radyo, televizyon, video ve birleşik cihazlar ile görsel ve/veya işitsel yayınları alabilen her türlü cihazlardan alınacak ücretler, elektrik enerjisi hasılatından ayrılacak paylar”* ve *“Kanununun 1 inci maddesinde belirtilen cihazları imal edenler satıştan önce; ithal edenler ise serbest dolaşıma girişinde bandrol veya etiket”* alma mecburiyeti getirildiği belirtilmektedir.

TRT Gelirleri Kanununun 4'üncü maddesinde cihazı imal edenler satış faturası, ithal edenler ise gümrük giriş (serbest dolaşıma giriş) beyannamesindeki Katma Değer Vergisi (KDV) matrahı üzerinden bir defaya mahsus tahsil edileceği ve 4'üncü maddesinin a bendinde belirtilen cihazlardan alınacak ücretler Cumhurbaşkanı tarafından her yıl Aralık ayında gelecek takvim yılında geçerli olacak şekilde maktu olarak tespit edileceği belirtilmektedir.

TRT Gelirleri Kanununun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının b bendinde bandrol ücretleri için *“Gümrük idarelerince ithalatta alınan gümrük vergileri ve diğer mali yükümlülüklerden ayrı olarak tahsil olunur ve yapılan aylık tahsilat toplamı en geç takip eden ayın on beşinci gününe kadar Türkiye Radyo-Televizyon Kurumuna intikal ettirilir. Bu ücretlerin tahsiline, iadesine, teminata bağlanmasına ve tahsil edilen ücretlerin Türkiye Radyo-Televizyon Kurumuna aktarılmasına ilişkin usul ve esaslar Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Türkiye Radyo-Televizyon Kurumu arasında müştereken belirlenir”* ibaresine yer verilmektedir. TRT bandrolü gümrük vergileri içerisinde yer alsa da tahsil edilen ücretler TRT kurumuna aktarılır. Bu durumda onu genel bütçeye dahil olmaktan ayırmaktadır.



### 2.2.1.14. Kùltür ve Turizm Bakanlığı Kesintisi

Kùltür ve Turizm Bakanlığı kesintisi ya da kùltür fonu olarak bilinen gelir kaleminin kaynağı 13.12.1952 tarihli ve 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanununun 44'üncü maddesidir. İlgili maddeye göre *“Her türlü boş video kaseti, ses kaseti, bilgisayar disketi, CD, DVD gibi taşıyıcı materyaller ile, fikir ve sanat eserlerinin çoğaltılmasına yarayan her türlü teknik cihazı ticari amaçlı imal veya ithal eden gerçek ve tüzel kişiler, imalat veya ithalat bedeli üzerinden yüzde üçü geçmemek üzere Cumhurbaşkanı kararıyla belirlenecek orandaki miktarı keserek, ay içinde topladıkları meblağı, sonraki ayın en geç yarısına kadar Kùltür Bakanlığı adına bir ulusal bankada açılacak özel hesaba yatırmakla yükümlüdürler.”*

Aynı maddede toplanan tutarın dörtte biri bakanlığın saymanlık hesabına aktarılarak bütçeye gelir kaydedilirken kalan miktar fikrî mülkiyet sisteminin güçlendirilmesi ile kültürel ve sanatsal faaliyetlerin yürütülmesi amacıyla kullanılacağı belirtilmektedir.

2013/5260 sayılı Fikir ve Sanat Eserlerinin Çoğaltılmasına Yarayan Teknik Cihazlar ile Boş Taşıyıcı Materyallerin İmalat veya İthalatında Yapılacak Kesinti Oranlarının Belirlenmesine İlişkin Karar maddeleri gereği ekli listedeki oranlara göre gümrük kıymeti üzerinden yapılacak kesinti Kùltür ve Turizm Bakanlığı'nca belirlenecek bankada Bakanlık adına açılan özel hesaba yatırılması hükmüne yer verilmektedir. Ödemenin yapılmaması veya eksik yapıldığı durumlarda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre tahsilat yapılmaktadır.

### 2.2.2. İhracat İşlemleri Üzerinden Alınan Vergi ve Mali Yükler

İhracat, bir malın mevcut uygulanan mevzuatlara uygun bir şekilde gümrük bölgesi sınırları dışına çıkartılmasıdır. Serbest bölgeler siyasi sınırları kapsıyor olsa da gümrük sınırları kapsamına girmediği için bu bölgelere gönderilen mallar da ihracat işlemi olarak kabul edilir (Cantekin, 2012: 95).

Gümrük Kanununun 3'üncü maddesinin 10'uncu fıkrasına göre ihracat deyimi;

*“a) Eşyanın ihracatında ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri,*

*b) Tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ihracatta alınacak vergileri ve diğer mali yükleri” ifade etmektedir.*

Gümrük Kanununun 150'nci maddesine göre *“İhracat, ticaret politikası önlemleri ve gerektiği takdirde ihracat vergileri de dahil olmak üzere çıkış işlemlerine ilişkin hükümlerin uygulanmasıyla”* gerçekleştirilmektedir.

İhracatı gerçekleştirecek mal ya da malların gümrük mevzuatının hükümleri kapsamın da denetiminin yapılmasıyla fiili ihracat gerçekleşmiş olur (Tomanbay, 1998: 30). Gümrük Kanununun 151'inci maddesine göre fiili ihracatın gerçekleşmesi ile ihraç edilen eşyanın üzerindeki gümrük kontrolü sona ermektedir.

İhracat, ülkeleri ekonomik kalkınma gibi birçok unsur açısından olumlu yönde etkilemektedir. Olumlu etkileme bu alanda teşvik edici ve destekleyici uygulamalara olanak sağlamaktadır. Bu uygulamalar arasında vergi istisnaları da mevcuttur ancak destekleme fiyat istikrarı fonu ve dahilinde işleme rejimi kapsamında telafi edici vergi istisna dahilinde değildir. İthalatta alınacak vergiler ve ihracatta alınacak vergilere bakıldığında ihracatta sadece iki çeşit vergi yer almaktadır. Günümüzde ihracatın vergilendirilmesi hemen hemen kalmamıştır (Öz, 2008: 41).

### **2.2.2.1. Destekleme ve Fiyat İstikrarı Fonu**

Destekleme ve fiyat istikrarı fonunun kaynağı 25.01.1980 tarihinde 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un 2'nci maddesine istinaden 14.10.1988 tarihli ve 88/13384 sayılı Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu Hakkında Karar'dır. Kararın 1'inci maddesine göre dış ticaretin ekonomik şartlara uygun olarak yürütülmesini sağlamak amacıyla Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası nezdinde oluşturulduğu belirtilmektedir.

Fondan elde edilecek gelir kararın 10'uncu maddesi gereği; *“Para ve Kredi Kurulu kararıyla tarımsal girdilerin sübvansiyonu, üreticinin fiyat hareketlerinden korunması, ihracatın geliştirilmesi, ihracata dönük yatırımların finansmanı, ihracat sigortası kuruluncaya kadar ihracatın sigortası, faaliyetlerin finansmanı”* maksadıyla kullanılabilir.

Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu Hakkında Karar'ın 2'nci maddesine göre fonun kaynaklarını; *“Her türlü malın ihracında iç ve dış fiyatlardaki gelişmeler dikkate alınarak ihraç bedellerinden kilo, adet veya kıymet esasına gör yapılacak fon tahsilat ve kesintileri”*, *“T. Parası Kıymetini Koruma Mevzuatı'na göre ihracat işlemlerinde tahsil edilecek kur farkları”* ve *“Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 30 sayılı karar'la ihdas edilen Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu'nun net varlıkları”* oluşturmaktadır.

Kesintiye tabi eşyalar ve uygulanacak DFİF miktarı 88/13384 sayılı Kararın 11'inci maddesinde şu şekilde belirtilmiştir;

*“- Her türlü natürel iç fındık 8 Cent / Kg karşılığı TL*

*- Her türlü kabuklu fındık 4 Cent / Kg karşılığı TL*

*- 41.01 - 41.02 ve 41.03 GTP'na dâhil işlenmiş deri ve kösele dışında kalan pikle deri dâhil her türlü hayvan derileri ve postları ile 4104.11 ve 4104.19 GTP'na dâhil kromlu deriler (yarma deriler hariç) 50 Cent/kg karşılığı TL; 4105.10 ve 4106.21 GTP'na dâhil kromlu deriler FOB ihraç bedelinin % 20'si karşılığı TL.”*

Aynı kanunun b bendinde *“D.F.İ.F. prim kesintisi kapsamındaki bir maldan FOB 1.000 Dolar değerini geçmeyen numunenin bedelsiz ihracatında prim kesintisi yapılmayacağı”* belirtilmektedir. Diğer taraftan ihracatı İhracı Kayda Bağlı Mallara İlişkin Tebliğ'e göre DFİF kesintisine tabi olan malların veya DFİF'ten ödeme yapılan malların ihracı kayda bağlıdır.

Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu Hakkında Karar'ın 4'üncü maddesine göre fon kesintilerinin, *“ihracat bedellerinin yurda getirilmesine bağlı olmaksızın Gümrük Çıkış Beyannamesinin açıldığı tarihteki Fon miktarı esas alınarak, fiili ihracattan itibaren en geç ihracat bedellerinin yurda getirilme süresi (uzatmalar hariç) sonuna kadar aracı banka veya özel finans kurumlarınca tahsil edilmesi”* gerekmektedir. DFİF

ihracat vergilerinden sayılsa da tahsilatı gümrük idaresi tarafından değil, yetkili banka ya da özel finans kurumları tarafından yapılmaktadır.

88/13384 sayılı Kararın uygulamasından doğan fonlar ve cezalar, 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkındaki Kanun'un 4'üncü maddesi gereği noksan ek mali yükümlülüğün iki katı para cezasına çarptırılmaktadır.

### **2.2.2.2. İhracatta Alınan Telafi Edici Vergi**

Ticaret politikası önlemleri altında alınan vergiler ve ek mali yükümlülükler içinde haksız rekabet olarak kabul edilen sübvansiyona karşı telafi edici vergi uygulanmaktadır. Aynı adı taşıyan fakat farklı sebepler doğrultusunda alınan bir vergi daha mevcuttur. Bu vergi de dahilde işleme rejimi kapsamında ihracat sırasında alınan TEV'dir. İhracat sırasında alınsa da temelinde ithalat TEV'dir (Gümüş, 2005: 91).

İhracatta alınan telafi edici vergi 4458 sayılı Gümrük Kanununun 194'üncü maddesinde *“Türkiye'nin taraf olduğu anlaşma hükümlerine göre dahilde işleme rejimi altında elde edilen Türk menşeli eşyanın anlaşmalara taraf ülkelere ithalinde, tercihli tarife uygulamasından yararlanmasının, bunların bünyelerine giren serbest dolaşımda olmayan eşyanın ithalat vergilerinin ödenmesi ve buna ilişkin belgelerin onaylanması koşuluna bağlı olması halinde, ithalata ilişkin bir gümrük yükümlülüğü”* doğacağı Gümrük yükümlülüğünün ise, *“söz konusu eşyanın ihracına ilişkin gümrük beyannamesinin gümrük idaresi tarafından tescil edildiği tarihte”* başlayacağı belirtilmektedir.

Gümrük Kanununun 108'inci maddesine göre serbest dolaşımda olmayan eşyanın, işlem görmüş ürünlerin üretiminde kullanılması ardından Türkiye Gümrük Bölgesinden yeniden ihraç edilmesi maksadıyla, ticaret politikası önlemleri uygulanmaksızın, gümrük vergileri ödenmeksizin ve vergileri teminata bağlanmak suretiyle, DİR kapsamında geçici olarak ithal edilebilmektedir. Eşyanın işlem görmüş ürünler şeklinde ihracı durumunda teminat iade edilir. Eşyanın bu şekilde DİR'den yararlanmasına şartlı muafiyet sistemi denilmektedir. Serbest dolaşımdaki eşyanın işlem görmüş ürünlerin üretiminde kullanılması ardından TGB'den ihraç edilmesi halinde, ilgili eşyanın serbest dolaşıma giriş sırasında tahsil edilmiş olan ithal vergileri DİR

kapsamında geri verilmektedir. Eşyanın bu şekilde DİR'den yararlanmasına ise geri ödeme sistemi denilmektedir.

17.01.2005 tarih ve 2005/8391 sayılı Dahilde İşleme Rejim Kararı'nın 16'ncı maddesine göre DİR şartlı muafiyet sistemi kapsamında ulaşılan Türk menşeli ürünün A.TR dolaşım belgesi veya menşe ispat belgeleri eşliğinde AB ülkelerine veya anlaşmaya taraf ülkelere ihraç edilmek istenilmesi durumunda TEV doğmaktadır. Üçüncü ülke girdili elde edilen eşyanın ihracı esnasında TEV tahsil edilmektedir. Ödenmeyen veya eksik ödenen TEV 6183 sayılı AATUHK hükümlerine göre tahsil edilmektedir.

### **2.3. Gümrük Vergilerinde Vergilendirme Süreci**

Gümrük idareleri tarafından tahsil edilen gümrük vergilerinin vergilendirilme süreci Gümrük Kanunu ile bu kanuna dayanılarak ortaya koyulan ikincil düzenlemeler kapsamında yürütülmektedir. Gümrük vergilerinde vergilendirme süresi sırası ile tarh, tahakkuk, tebliğ ve tahsil şeklindedir.

#### **2.3.1. Gümrük Vergilerinde Tarh**

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda vergi alacağının tahsilat süreci tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil halinde sırası ile belirtilirken Gümrük Kanununda, VUK'nun tersine tarh kavramına ilişkin açıkça bir tanım düzenlenmemiştir. Gümrük Kanununun 9'uncu kısım 2'nci bölüm başlığı "*Gümrük Vergilerinin Tahakkuku, Tebliği ve Ödenmesi*" şeklinde düzenlenmiş olup tarha ilişkin hüküm bulunmamaktadır. Ancak verginin doğal gelişim süreci ile hukuk tekniği açısından tarh işlemi gerçekleştirildikten sonra diğer vergilendirme işlemleri aşamalarına gelmek mümkün olmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 20'nci maddesine göre "*vergi tarhı, vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi daireleri tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muamele*" dir.

Gümrük Kanununda tarh işlemi açıkça belirtilmese de tahakkuk aşamasına gelme sürecindeki işlemleri tarh işlemi olarak belirtebilmektedir (Kızılay, 2011:52).

Gümrük Kanununun 39'uncu maddesine göre; *“Türkiye Gümrük Bölgesinin kara suları veya hava sahasından durmaksızın geçen taşıt araçları ile taşınan eşya hariç olmak üzere, Türkiye Gümrük Bölgesine gelen eşya, getiren kişi ya da duruma göre eşyanın gelişinden sonra taşıma sorumluluğunu üstlenen kişi tarafından gümrüğe sunulur. Gümrüğe sunan kişi, eşyayı daha önce ibraz olunan özet beyan ya da gümrük beyannamesi ile”* ilişkilendirilmektedir.

Gümrük beyanı, dış ticaret işlemlerinde yasallığın sağlanması için devletin bilgilendirilmesi, bu işlemler sonucu doğacak mali yükümlülüklerin yaptırımlarına ulaşmak ve eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi sınırlarında dolaşımını belirleyen gümrük rejimlerinin uygulanması maksadıyla yapılan bildirim şeklinde tanımlanabilmektedir (Selen, 2014: 47).

Gümrük vergileri beyan esaslı vergiler olduğu için beyan sahibi tarafından beyan edilmesi gerekmektedir. Gümrük beyanı Gümrük Kanununun 3'üncü maddesinin 16'ncı fıkrasında *“Belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde eşyanın bir gümrük rejimine tabi tutulması talebinde bulunulmasını”* şeklinde tanımlanmaktadır. Aynı kanunun 59'uncu maddesinin 1'inci fıkrasına göre gümrük beyanı *“Yazılı olarak, Bilgisayar veri işleme tekniği yoluyla, Sözlü olarak, Eşya sahibinin bu eşyayı bir gümrük rejimine tabi tutma isteğini ifade ettiği herhangi bir tasarruf yoluyla”* yapılabilmektedir.

Gümrük Yönetmeliği'nin 121'inci maddesinin 2'nci fıkrasına göre; *“Eşyanın teslimine kadar;*

a) *Eşyanın muayenesi için bilgisayar sistemi tarafından beyanın kontrolü türünün kırmızı hat olarak belirlenmesinden,*

b) *Beyan edilen eşyaya ilişkin bilgilerin yanlış olduğunun tespit edilmesinden önce beyannamede düzeltme yapılmasına izin verilir ve herhangi bir cezai işlem uygulanmaz.”*

Gümrük Yönetmeliği'nin 121'inci maddesinin 3'üncü fıkrasına göre; *“beyanın kontrolü türü kırmızı hat olarak belirlenen eşyaya ilişkin bilgilerin yanlış olduğunun tespit edilmesinden önce düzeltme talebinde bulunulması halinde talep Kanununun 234 üncü maddesinin üçüncü fıkrasından yararlanma talebi olarak değerlendirilerek sistemde gerekli düzeltmeler yapılır. Beyan edilen eşyaya ilişkin bilgilerin yanlış*

*olduğunun tespit edilmesinden sonra düzeltme talebinde bulunulması halinde ise düzeltme talepleri kabul edilmeyerek 192 ve 193 üncü maddeler uygulanır.”*

Gümrük Yönetmeliği'nin 121'inci maddesinin 2'nci ve 3'üncü fıkraları göz önünde bulundurulduğunda, tescil sonrası eşyanın muayene hattının sarı hat olarak belirlenmesi halinde beyannamedeki bilgilerin yanlış olduğu tespit edilmeden önce beyannamede düzeltme yapılabilmektedir. Bu durumda herhangi bir cezai işlem uygulanmamaktadır. Tescil sonrası eşyanın muayene hattının kırmızı hat olarak belirlenmesi halinde bilgilerin yanlış olduğu tespit edilmeden önce düzeltme talebinde bulunulursa Gümrük Kanununun 234'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasına göre işlem uygulanacaktır.

Gümrük Kanununun 65'inci maddesine göre; *“Gümrük idareleri, beyanın doğruluğunu araştırmak üzere; beyanname ile ilgili ve beyannameye ekli belgeleri kontrol edebilir ve beyannamenin içerdiği bilgilerin doğruluğunu araştırmak için beyan sahibinden diğer belgeleri de vermesini isteyebilir, eşyayı muayene edebilir ve ayrıntılı muayene veya tahlil için numune alabilirler.”* Bu madde doğrultusunda kontrolün eşyayı fiziki muayene ile kontrol olabileceği gibi belge kontrolü şeklinde de yapılabilmektedir. Önemli olan husus eşyanın gümrük vergi matrahını oluşturan kıymetin kontrolünün yapılmasıdır (Tuncer, 2001: 230).

Beyanın kontrolünü sağlamak için farklı seçenekler mevcuttur. Bilgisayar sistemince seçilen ve renklerle adlandırılan bu yöntemler kırmızı hat, sarı hat, mavi hat ve yeşil hattır (Şahin, 2019: 55).

Gümrük Yönetmeliği'nin 180'inci maddesine göre; *“Beyanın kontrol türü ve kontrolle görevli memur, bilgisayar sistemi tarafından risk kriterlerine göre belirlenir. Kontrol türleri:*

*-Kırmızı hat; eşyanın muayenesi ile birlikte belge kontrolünün de yapıldığı hattır.*

*-Sarı hat; muayeneye gerek görülmeksizin eşyaya ait beyanname ve eklerinin doğruluğunun ve birbiriyle uygunluğunun kontrol edildiği hattır.*

*-Mavi hat; Bakanlıkça belirlenen onaylanmış kişi statüsüne sahip kişilerin ihracatta yararlandığı, eşyanın çıkış işlemlerinin tamamlanmasından önce belge*

*kontrolüne veya muayeneye tabi tutulmadığı hattır. Mavi hatta işlem gören ihracat beyannamelerine ilişkin beyanın kontrolü, eşyanın çıkış işlemlerinin tamamlanmasını müteakip Bakanlıkça belirlenen usul ve esaslar dâhilinde gerçekleştirilir.*

*-Yeşil hat; eşyanın belge kontrolüne veya muayeneye tabi tutulmadığı hattır.”*

Gümrük beyannamesinin tescil edildiği tarih ile gümrük yükümlülüğü doğmakta olup, bu tarihte geçerli olan vergi oranlarına göre gümrük vergisi hesaplanmaktadır. Gümrük kıymeti belirlendikten sonra muayene memuru tarafından gümrük tarife cetvelindeki yeri tespit edilip matraha uygulanarak gümrük vergisi hesaplanmaktadır. Bu aşama tarh işleminin son aşamasıdır (Saygılıoğlu ve Akçin, 2015: 414).

### **2.3.1.1. Gümrük Vergilerinin Tariyatına Etki Eden Faktörler**

Gümrük vergilerinin hesaplanmasında ilk aşama olarak eşyanın hangi tarife pozisyonuna ait olduğunun tespit edilmesi gerekmektedir. Diğer bir aşama ise eşyanın menşeinin tespit edilmesidir. Bu aşamaya göre gümrük vergileri ve uygulanacak ticaret politikası araçları belli olmaktadır. Son aşama ise matrahı ifade eden gümrük vergilerinin hesaplanmasında uygulanacak gümrük kıymetidir. Bu üç konu gümrük vergilerinin doğru hesaplanması açısından oldukça önem taşımaktadır.

#### **2.3.1.1.1. Eşyanın Gümrük Tarifesi**

Gümrük vergileri, gümrük yükümlülüğünün başlangıç tarihinde yürürlükte olan gümrük tarifesine göre hesaplanmaktadır. Gümrük tarifesi ise eşyanın nitelikleri göz önünde bulundurularak sistematik bir biçimde numaralandırılarak sınıflandırılmasıdır. Gümrük idaresince tahsilatı sağlanan gümrük vergilerinin tarifesinin doğru tespit edilmesi vergilerin tam ve doğru olarak tahsil edilmesini sağlamaktadır (Terzi, 2017: 112).

Gümrük Kanununun 15'inci maddesinde gümrük tarifesinin kapsamı şu şekilde belirtilmektedir; “*Gümrük Tarifesi:*

*a) Cumhurbaşkanınca kabul edilen Türk Gümrük Tarife Cetvelini,*



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

c) *Türk Gümrük Tarifesinin kapsadığı eşyaya uygulanacak;*

- *Gümrük vergi oranlarını,*

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

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

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

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

g) *Yukarıdakilerin dışında kalan diğer tarife uygulamalarını” kapsamaktadır.*

Uluslararası ticaretin gelişmesiyle ticarete konu olan eşya çeşitliliği giderek artmıştır. Bu artma sonucunda sınıflandırmaların belirli bir sistematığe dayanan kodlar vasıtasıyla yapıldığı uygulamaya geçilmiştir. Çeşitli sınıflandırma cetvellerine “nomanklatür” adı verilmektedir. Eşyanın nomanklatürdeki yerine “gümrük tarife pozisyonu” denilmektedir. Ticaretin kolaylaşması maksadıyla dünya genelinde uygulanacak standart bir nomanklatür olması gerektiği düşünülerek, 1998 yılından bu zamana kadar kullanılan Armonize Sistem Nomanklatürü'nün oluşumu sağlanmıştır. Toplam yirmi bir bölüm ile doksan dokuz fasıldan oluşan Armonize Sistem Nomanklatürü sabit bir yapı değil, değişen koşullara güncellenen bir yapıdır (Şahin, 2019: 67).

Ülkemiz açısından gümrük vergilerinin hesaplanmasıyla alakalı en mühim düzenleme Gümrük Giriş Tarife Cetveli'dir. Gümrük Giriş Tarife Cetveli denilmesi giriş gümrüklerinde yalnızca ithal edilen eşyaya vergi tarifesi uygulandığı içindir (Tuncer, 2001: 100).

Gümrük Yönetmeliği'nin 32'nci maddesinin 1'inci fıkrasının n bendinde Türk Gümrük Tarife Cetveli; “Eşyanın cins ve niteliklerine göre sistematik bir şekilde numaralandırılarak sınıflandırıldığı ve 474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli

*Hakkında Kanunda yer alan gümrük vergisi oranlarının gösterildiği Bakanlar Kurulunca kabul edilen cetveli” şeklinde açıklanmaktadır.*

Türk Gümrük Tarife Cetvelinde, her bir eşya için 12 rakamlı Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu isminde kod kullanılmaktadır. İlk altı rakam evrensel olan Armonize Sistem Nomanklatürü kodunu, 7-8 inci rakamlar AB ülkelerince kullanılan Kombine Nomanklatür kodunu, 9-10 uncu rakamlar farklı vergi uygulamaları sebebiyle açılan pozisyon kodlarını, 11-12 inci rakam olan son iki rakam ise istatistik kodlarını göstermek için kullanılmaktadır (Kalpalı, 2015: 279).

**Tablo 2:** GTİP Kodu Örneği

0904.22.00.00.11 Kırmızı Biber

0904.22.	00.	00.	11
ASN kodu	CN kodu	Milli Alt Açılım Kodu	İstatistik Kodu

Gümrük Kanununun 9’uncu maddesinin 2’nci fıkrasına göre; *“Bağlayıcı tarife bilgisi, gümrük idarelerini, hak sahibine karşı sadece eşyanın tarife pozisyonu konusunda ve yalnızca bilginin verildiği tarihten sonra tamamlanacak gümrük işlemlerine konu olan eşya için bağlar”* ve geçerliliğini kaybetmediği ya da iptal edilmediği sürece veriliş tarihinden itibaren altı yıl geçerlidir.

### 2.3.1.1.2. Eşyanın Menşe-i

Menşe-i kelime anlamı olarak öz çıkış noktası, bir şeyin kaynağı gibi anlamlara gelmektedir. Dış ticaret de kullanımı açısından eşyanın hangi ülkede üretildiği ve uluslararası ticarete katıldığı ilk yeri ifade etmektedir (Selen, 2014: 177). Diğer bir ifadeyle eşyanın ekonomik milliyeti denilebilmektedir (Kaplan, 2005: 3).

Her ülkeden ithal edilen eşyaya aynı ticaret kuralları uygulanmayıp, ülkelere göre ticaret kuralları değişmektedir. Ticari kuralların belirlenmesinde eşyanın menşe-i de önem taşımaktadır çünkü menşe-i durumu göre alınacak vergiler ve muafiyetler değişmektedir (Kızılay, 2011: 46).

Dış ticaretin uluslararası düzeye dayanması eşyanın üretim sürecinin belirlenmesini de karmaşık bir hale getirmiştir (Bozkurt, 2011: 149). Karmaşıklığı giderip eşyanın doğru menşenin belirlenmesi bir takım kurallara bağlanmıştır (Koyunoğlu, 2010: 202).

4458 sayılı Gümrük Kanununun 18'inci maddesi hükmüne göre “*Tümüyle bir ülkede elde edilen veya üretilen eşya (çıkartılan madencilik ürünler, bitkisel ürünler, hayvanlar ve o hayvandan elde edilen ürünler, balıkçılık ve avcılık ürünleri, hammadde elde etmek için kullanılan atık ve artıklar dâhil) o ülke menşeli*” sayılmaktadır.

Üretimi birden fazla ülkede gerçekleşen eşyanın menşei için Gümrük Kanununun 19'uncu maddesinde;

“- o ülkede yeni bir ürün imal edilmesi veya

-imalatın önemli bir aşamasının ve ekonomik yönden gerekli görülen en son esaslı işçilik ve eylemin o ülkede bu amaçla donatılmış işletmelerde yapılması” gerektiği belirtilmektedir.

Eşyanın menşenin belirlenmesinde büyük önem arz eden etmen “menşe şahadetnamesi ” dir. Bu belgede eşyanın ait olduğu menşei veya gördüğü değişiklikler nedeniyle hangi ülke menşeli olması gerektiği yazmaktadır. Gümrük Yönetmeliği'nin 40'ıncı maddesinde menşe şahadetnamesinde yazılı olması gereken bilgiler yer almaktadır. Bu bilgiler sayesinde ürünün teşhis edilebilmesi sağlanmaktadır. Menşe şahadetnamesinde eşyanın cinsi, nevi, net ağırlığı, kap sayısı ve kıymeti gibi onu niteleyen bilgiler yer almaktadır. Kısacası menşe şahadetnamesi eşyanın hangi ülkeye ait olduğunu gösteren bir evraktır (Yüce ve Çelikkaya, 2016: 6).

Menşe, Gümrük Kanununa göre tercihli ve tercihli olmayan olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Tercihli menşe, Türkiye'nin bazı ülke grupları veya ülkelerle yaptığı anlaşmalar çerçevesinde belirlenen tercihli bir tarife uygulanmasını ifade etmektedir. Tercihsiz menşede ise eşyaya bir ayrıcalık tanınmamakta genel belirlenmiş olan gümrük vergileri veya ticaret politikası önlemleri uygulanmaktadır. Örneğin 7210.11.00.10.11 GTİP'li demir-çelik cinsi eşyanın tercihsiz menşeli sayılan diğer ülkelerden ithal edilmesinde uygulanacak vergi oranı %15 iken, Güney Kore menşeli ithal edilmesi tercihli menşe olup vergi oranı %5,6'dır (Terzi, 2017: 126).

Gümrük Kanununun 9'uncu maddesine göre menşe tespiti için kişiler yazılı talep ile gümrük idaresi tarafından bağlayıcı menşe bilgisi isteyebilmektedir. Bağlayıcı menşe bilgisi, *“gümrük idarelerini, hak sahibine karşı eşyanın menşeinin tespiti konusunda ve yalnızca bilginin verildiği tarihten sonra tamamlanacak gümrük işlemlerine konu olan eşya için bağlar”* ve geçerliliğini kaybetmediği ya da iptal edilmediği sürece veriliş tarihinden itibaren üç yıl geçerlidir.

### **2.3.1.1.3. Gümrük Vergilerinde Kıymet**

Gümrük vergilerinde matrah, değer esasına (Advalorem) dayalı ya da miktar esasına (spesifik) dayalı olarak belirlenebilmektedir. Gümrük Kanununda değer esasına dayalı matrah kavramı eşyanın gümrük kıymeti olarak adlandırılmıştır (Oktar, 2018: 285).

Gümrük Kanununun 23'üncü maddesine göre; *“eşyanın gümrük kıymeti, Gümrük Tarifesinin ve eşya ticaretine ilişkin belirli konularda getirilen tarife dışı düzenlemelerin uygulanması amacıyla, bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde belirlenen kıymettir.”* Eşyanın gümrük kıymeti 4458 sayılı Gümrük Kanununun 23 ila 31'inci madde hükümleri çerçevesinde belirlenmektedir.

Gümrük Kanununun 24'üncü maddesine göre; *“İthal eşyasının gümrük kıymeti, eşyanın satış bedelidir. Satış bedeli, Türkiye'ye ihraç amacıyla yapılan satışta 27 ve 28 inci maddelere göre gerekli düzeltmelerin de yapıldığı, fiilen ödenen veya ödenecek fiyattır.”*

Miktar esaslı gümrük vergileri yani spesifik vergiler, idarenin yönetim maliyetlerinin daha az, yükümlüler açısından da anlaşılması daha kolay olduğu için geçmiş zamanlarda tercih sebebi olmuştur. Farklı kalitede ki aynı eşyanın vergilerinin miktarı aynı olması adaletsizliğe de sebep olabilmektedir. Oransal olarak farklı kalitedeki ürünlerden fiyatı yüksek ürünler için daha az vergi ödenmiş olup bu durum azalan oranlı vergilendirmeyi ortaya çıkarmaktadır. Kalite farkı çok fazla olmayan, katma değeri düşük eşyalar için spesifik vergiler kullanılmaktadır. Advalorem vergilerde kıymet tespiti zor olduğu halde spesifik vergilerdeki gibi dezavantajları yoktur. Kalite kaynaklı fiyat farklılıklarının olduğu eşyalar ve katma değeri yüksek

ürünlerin vergilendirilmesinde advalorem vergilerin kullanılması daha uygun olmaktadır (Şahin, 2019: 62).

İthalatçının aldığı malın fiyatı ne kadar yüksekse vergisi de o kadar artmaktadır. Daha az vergi ödeyerek vergi tasarrufu yapmak isteyen ithalatçı, satıcıdan ödediğinden daha düşük fiyat göstermesini isteyebilmektedir. Doğru hesaplamaların yapılabilmesi için gerçek maliyetlerin gösterildiği bir satış fiyatı olmalıdır (Bulutoğlu, 2004: 279). Bu tanımdan yola çıkarak gümrük kıymetinin doğru tespit edilmesinin gümrük vergisinin hesaplanması açısından büyük önem taşıdığı anlaşılmaktadır.

Eşyanın gümrük kıymetinin tespit edilebilmesi için gerekli yöntemler Gümrük Yönetmeliği'nin 45 ila 50'inci maddeleri arasında düzenlenmektedir. Bu yöntemler sırasıyla satış bedeli yöntemi, aynı eşyanın satış bedeli yöntemi, benzer eşyanın satış yöntemi, indirgeme yöntemi, hesaplanmış kıymet yöntemi ve son yöntemden oluşmaktadır. Kıymetin tespitinde sıra önem arz etmektedir. Örneğin ilk sıradaki yöntemle hesaplanamayan kıymet için bir sonraki sırada olan yöntemle geçilmektedir. İlkten sona doğru bir sıra uygulanmaktadır (Yayla ve Çelik, 2006: 17). Ancak Gümrük Kanununun 25'inci maddesinin 1'inci fıkrasına göre beyan sahibi gümrük idaresine yazılı talepte bulur ve bu talepte idarece uygun bulunursa indirgeme yöntemi ile hesaplanmış kıymet yönteminin uygulama sırası yer değiştirebilmektedir.

Eşyanın gümrük kıymeti kural gereği satış bedeli yöntemine göre belirlenmektedir. Yükümlüler tarafından beyan edilen kıymetin doğruluğu ya da gerçekliği hakkında şüpheye düşüldüğü durumda gümrük idaresince ilave belge ve bilgi talep edilebilmektedir. Şüpheli durumun giderilememesi halinde eşyanın gümrük kıymetini belirleme yöntemlerinden ilk sırada olan satış bedeli yöntemine göre tespit edilememektedir. Gümrük kıymetinin satış bedeli yöntemine göre tespit edilememesi durumunda sırasıyla diğer yöntemler kapsamında belirlenmektedir (Uçak, 2009: 54).

Diğer gümrük kıymeti belirleme yöntemleri sırasıyla Gümrük Kanununun 25'inci maddesinin 2'inci fıkrasına göre;

*“Aynı eşyanın satış bedeli, Türkiye'ye ihraç amacıyla satılarak, kıymeti belirlenecek eşya ile aynı veya yakın bir tarihte ihraç edilen aynı eşyanın satış bedelini esas almaktadır.*

*Farklı eşyanın satış bedeli, Türkiye'ye ihraç amacıyla satılarak, kıymeti belirlenecek eşya ile aynı veya yakın bir tarihte ihraç edilen benzer eşyanın satış bedelini esas almaktadır.*

*İndirgeme yöntemi, İthal eşyasının veya aynı ya da benzer eşyanın Türkiye içinde satıcılardan müstakil kişilere yapılan en büyük miktardaki satışına ait birim fiyata dayalı kıymeti esas alınmaktadır.*

*Hesaplanmış kıymet yöntemi, ithal eşyasının üretiminde kullanılan malzeme ve imalat veya diğer imal işlemlerinin bedel veya kıymetleri ile Türkiye'ye ihraç edilmek üzere ihraç ülkesindeki üreticiler tarafından üretilen, kıymeti belirlenecek eşya ile aynı sınıf veya cins eşyanın satışında mutat olan kâr ve genel giderlere eşit bir tutar ve 27 nci madde 1 inci fıkra (e) bendin de geçen ithal eşyası için Türkiye'deki giriş liman veya yerine kadar yapılan nakliye ve sigorta giderleri ile eşyanın giriş liman veya yerine kadar nakliyesi ile ilgili olarak yapılan yükleme ve elleçleme giderleri toplamında oluşan” bilgiler esas alınarak hesaplanmaktadır.*

Son yöntem, diğer madde hükümlerine göre belirlenemeyen ithal eşyasının gümrük kıymeti Gümrük Kanununun 26'ncı maddesinin 1'inci fıkrasına göre;

*“a) 1994 Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII nci Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Anlaşmanın,*

*b) 1994 Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII nci Maddesinin,*

*c) Bu bölüm hükümlerinin,*

*Prensip ve genel hükümlerine uygun yöntemlerle ve Türkiye'de mevcut veriler esas alınarak belirlenir.”*

Bu yönteme göre hesaplanan gümrük kıymetinde dikkate alınmayacak esaslar Gümrük Kanununun 26'ncı maddesinin 2'nci fıkrasına göre;

*“a) Türkiye'de üretilen eşyanın Türkiye içindeki satış fiyatı,*

*b) Gümrük idaresinin iki alternatif kıymetten yüksek olanının kabul etmesini öngören bir sistem,*

*c) Eşyanın ihraç ülkesindeki iç piyasa fiyatı,*

*d) Aynı veya benzer eşyanın, 25 inci maddenin 2 nci fıkrasının (d) bendi hükümlerine göre hesaplanmış kıymeti dışındaki maliyet bedeli,*

*e) Türkiye'den başka bir ülkeye ihraç edilen eşyanın fiyatı,*

*f) Asgari gümrük kıymetleri,*

*g) Keyfi veya fiktif kıymetler şeklindedir.”*

### 2.3.2. Gümrük Vergilerinde Tahakkuk

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 22'nci maddesine göre vergilerin tahakkuk etmesi “*tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesi*” olarak tanımlanmaktadır. Tahakkuk aşamasını müteakiben tahsil aşaması gelmekle birlikte ödenmesi gereken bir borç doğmaktadır. Ödemenin yapılmaması halinde vergi alacağının vergi idaresince zorla tahsil edilebildiği aşamaya gelinebilmektedir (Bayraklı, 2005: 64). Gümrük mevzuatında bu durum biraz farklılık göstermektedir.

Gümrük Kanununun 197'nci maddesinin 1'inci fıkrasında tahakkuk işlemine dair “*Gümrük vergileri, tahakkukundan hemen sonra yükümlüye tebliğ*” edilmektedir ifadesi yer almaktadır. VUK'da tarh işleminden sonra tebliğ işlemi gelmekteyken Gümrük Kanununa göre tahakkuk işleminden sonra tebliğ işlemi onu takip etmektedir. Bu durumda gümrük vergisinde tahakkukun aşamasından sonra tahsil aşamasının gelmemesi itiraz, uzlaşma ve yargı yoluna başvurmayı mümkün kılmaktadır.

Gümrük vergileri, Gümrük Kanununun 197'nci maddesine bakıldığında iki şekilde tahakkuk edildiği görülmektedir. İlk durumda, gümrük vergisi beyan üzerine tarh edilmiş ve gümrük idaresince beyannamenin kontrolü sonucunda beyan edilen vergi tutarı ile idarece hesaplanan vergi tutarının örtüşmesiyle vergi tahakkuk etmiş olmaktadır (Öner, 2016: 336). İkinci durumda ise beyanın uygun ve hatalı bulunduğu yani beyan edilen ve hesaplanan tutar uyuşmuyor ve re'sen tarh edilen vergilerdeyse gümrük muayene memurunca hesaplanan vergi üzerinden alınan tahakkuk ya da ek tahakkuk kararına istinaden tahakkuk gerçekleşmektedir (Şahin, 2019: 56).

Gümrük Kanununun 197'nci maddesine göre tebliği gerçekleşen gümrük vergileri süresi içerisinde idari ve/veya adli yargı makamlarına başvurulmaması veyahut başvurulup sürecin tamamlanması ve 242'nci maddede belirtilen sürelerde itiraz edilmemesi halinde ilgili sürenin bitiminde kesinleşmektedir. Dava açılması durumunda mahkeme tarafında yükümlü aleyhine verilen karar gümrük idaresine tebliğ edildiği tarihte tahsil edilebilecektir.

### 2.3.3. Gümrük Vergilerinde Tebliğ

Vergi Usul Kanunu'nun 21'inci maddesine göre tebliğ; *“vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir.”* Gümrük Kanununun 197'nci maddesine göre tebliğ, tahakkukun hemen ardından gerçekleşmektedir. Yani tebliğ aşaması gümrük vergisinin tahakkuku ile birlikte düzenlenmektedir (Saygılıoğlu, 2003: 43).

VUK'nun 2'inci maddesi doğrultusunda gümrük vergileri VUK kapsamı dışında tutulmuştur. Bu sebeple tebligat işlemleri VUK hükümlerine göre yapılmamaktadır. Gümrük Kanununun tebligat hakkında açık bir düzenleme içermemesi ve 19.02.1959 tarihli ve 10139 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Tebligat Kanunu'nun 51'inci maddesinde; *“mali tebliğlerin, kendi kanunlarında açıklık bulunmayan hallerde, bu Kanunun genel hükümlerine göre yapılacağı”* hükmü göz önünde bulundurularak gümrük vergilerinin tebligatı bu kanunun hükümleri doğrultusunda gerçekleşmektedir.

Tebligat Kanununun 48'inci maddesinde *“Gümrük ve inhisar işlerinde, kendi kanunlarının imkan verdiği hallerde muamelenin cereyan ettiği yerde hazır bulunan alakalıya tebligat memur vasıtasıyla”* yapılacağı hükmü gereği Gümrük Kanunu izin verdiği sürece tebligat memuru ile gerçekleştirilebilir.

Gümrük Kanununun 197'nci maddesi 3'üncü fıkrasına göre *“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”* geçmektedir. Gümrük idaresi tarafından hesaplanan gümrük vergisi, mükellefin ya da temsilcisinin beyannameyi imzalaması ile tebliğ edilmektedir. Ayrıyeten bir tebliğ evrakı veya tahakkuk fişi kullanılmadan beyanname ile mükellefe tebliğ gerçekleştirilmektedir (Şenyüz vd., 2013: 327).

Gümrük Kanununun 197'nci maddesinin 2'nci fıkrasına göre *“Yapılan denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen veya Iinci fıkarda belirtilen şekilde tebliğ edilemeyen gümrük vergilerine ilişkin tebligat gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren üç yıl içinde yapılır.”* hükmü gereği gümrük



vergileri hakkında ki tebligat gümrük yükümlülüğünün doğması ile o tarihten itibaren üç yıl içinde yapılmalıdır. “*gümrük yükümlülüğünün doğduğu olayla ilgili olarak dava açılması zaman aşımını*” durmaktadır.

Kesinleştiği halde süresi içinde ödenmeyen gümrük vergisine ilişkin uygulanacak hükümler Gümrük Kanununun 201’inci maddesi gereği 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun doğrultusunda gerçekleştirilmektedir.

### **2.3.4. Gümrük Vergilerinde Tahsil**

Vergi Usul Kanununun 23’üncü maddesine göre tahsil, verginin kanuna uygun olacak biçimde ödenmesidir. Vergilendirmenin son aşaması olan tahsil vergi borcunun sona ermesi, vergi borcunun ödenmesidir.

Gümrük Kanununun 69’uncu maddesine istinaden gümrük rejiminin hükümlerine göre teminat istenilen eşyalarda teminata bağlanmadıkça veya madde uyarınca gümrük vergileri ödenmedikçe eşya teslim edilmemektedir. Bu madde gereği uygun koşulların sağlanması; verginin ödenmesi veyahut teminata bağlanması durumunun gerçekleştirilmesi üzerine eşya teslim edilmektedir. Yapılan kontrol ve denetlemeler sonucunda gümrük vergisinin hiç alınmadığı ya da noksan alındığı durumlar ile işlemleri daha sonra yapılmak suretiyle teslim edilen eşyaya ilişkin ödeme süresi kanunun 198’inci maddesinin 1’inci fıkrasına göre yükümlüye tebliğinden itibaren onbeş gündür. Hususi kanunda ödeme süresi tespit edilememesi halinde 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Kanununun 37’nci maddesi gereği tebliğinden itibaren bir ay ödeme süreci uygulanmaktadır.

Gümrük Kanununun 46’ncı maddesine göre gümrüğe sunulan eşya için gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanım tayin edilmektedir. Özet beyanın verildiği tarihten itibaren deniz yolu ile gelen eşya için kırk beş gün, diğer yollar ile gelen eşya için yirmi gündür.

Beyan sahibinden kaynaklanan sebeplerle tescil edilmiş beyanname bahsi geçen sürelerde eşyanın, muayene işlemine başlanamaması ya da başlamasına rağmen devam edilememesi, beyan edildiği gümrük rejiminin terettüp ettiği belgelerin verilmemiş

olması ve ödenmesi ya da teminat alınması şart olan ithalat veya ihracat vergilerinin ödenmemesi veya teminat şartının sağlanmaması durumlarında eşya muayene edilmektedir. Gümrük idaresinde muayene sonucunda alınacak para cezası veya diğer takipleri gerektiren ya da gerektirmeyen durumların tutanağa bağlanmasıyla kanunun 177 ila 180'inci madde hükümleri çerçevesinde tasfiye edilmektedir. Bir gümrük rejimine bağlı tüm şartların yerine getirilmesi belirtilen süre içerisinde yapılmalıdır.

Gümrük Kanununun 177'nci maddesinin 3'üncü fıkrasına göre "*Tasfiye edilmesine karar verilen eşyanın bulunmaması halinde, ithal eşyası için CIF, ihraç eşyası için FOB kıymeti ile bunlara ilişkin gümrük vergileri tutarları tahsil*" edilmektedir.

Gümrük Kanununun 200'üncü maddesine göre süresinde ödenmeyen gümrük vergileri 6183 sayılı AATUHK'de yer alan usule göre cebri icra yoluyla tahsil edilecek olup tahsil için geçen süre için de gecikme zammı uygulanmaktadır. Anılan madde gereği ithalat veya ihracat vergileri Türk Lirası olarak gümrük idaresine veya yetkilendirilmiş bankalara ödenebilmektedir.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### GÜMRÜK KABAHATLERİ VE ÇÖZÜM YOLLARI

Kabahatler idari yaptırım ve idari para cezalarını kapsamaktadır. Gümrük kabahatleri 4458 sayılı Gümrük Kanununda vergi kaybına neden olan ve usulsüzlüklere ilişkin olmak üzere iki başlık altında incelenmektedir. Yaşanan kabahatler karşısında idari çözüm yolları mevcuttur. İdari aşamada çözüme ulaşılamayan kabahatler için yargı yoluna gidilebilmektedir.

#### 3.1. Gümrük Kabahatleri

Türk Hukukunda kanunların düzenlediği kurallar çerçevesinde gerçekleşmeyen, hukuka aykırı ve haksızlık içeren yükümlülöklere uygulanacak yaptırımlar kabahat veya suç şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Hangi fiillerin suç hangilerinin kabahat olarak nitelendirileceği kanun koyucunun bu konuda izlediği politikaya göre şekillenmektedir. Suçlar kabahatlere göre daha ağır ve kamu düzenini daha olumsuz etkilemektedir (Gültekin, 2019: 126).

Kabahatin sözlük anlamı kusur, yakışksız davranış, uygunsuz hareket şeklindedir (<https://sozluk.gov.tr/>, erişim tarihi: 18.08.2021). Kabahatler suçun bir türü olarak kabul edilmekteyken bazı gerekçelerle kabahat suç olmaktan çıkarılmaktadır. Bu gerekçeler aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

- Önem arz etmeyen ihlallerin oluşması mahkemenin iş yükünü artırmakta, zaman kaybı oluşmakta ve caydırıcılık gücü zayıflamaktadır.
- Yargılama faaliyetleri ile ilgili maliyetleri olumsuz yönde etkilemektedir.
- Bu hareketlerin ceza kanunlarında olması kişisel özgürlüklerin yalnızca zorunlu hallerde kısıtlanabileceği ile ceza hukukunun toplumsal düzeni korumak için son araç olabileceğine dair çağdaş düşünceler ile çelişmektedir (Mahmutoğlu, 2009: 29).

Vergi kabahatleri, vergi idaresince tespit edilmekte ve para cezasıyla cezalandırılmaktadır. Vergi suçları ise yargı organlarınca hükmedilmekte ve hürriyeti bağlayıcı cezayla cezalandırılmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2018: 269). Başka bir

tanımda ise vergi kabahatleri vergi idaresince cezalandırılan ve idari vergi cezaları uygulanan fiiller, vergi suçları ise ceza mahkemelerince yargılanan ve adli vergi cezaları uygulanan fiiller olarak açıklanmaktadır (Öner, 2014: 140). Vergi suçlarının ve vergi kabahatlerinin cezalandırılmasında öngörülen amaç vergi kanunlarında yer alan gerekliliklerin zamanında ve kurallara uygun şekilde yerine getirilmesini sağlamaktır. Bu sayede vergi borçları zamanında ve tam olarak tahsil edilecek, hazinenin vergi kaybı önlenmiş olacak ve kamu yararına olan kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli fonların toplanmasına olanak sağlanmaktadır (Öncel vd., 2009: 209).

Gümrük vergilerinde kişilerin vergi ödevlerini kanunların düzenlediği kurallara uygun şekilde yerine getirmemesi sonucu oluşan ihlaller de, uygulanan yaptırımın türüne göre kabahat veya suç olarak ifade edilmektedir (Şenyüz, 2017: 8; Bilici, 2018: 101). Bu çalışmanın kapsamı gümrük kabahatleri ile sınırlandırılmış olduğu için 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamında düzenlenen suçlara yer verilmemiştir. 4458 sayılı Gümrük Kanunu doğrultusunda kabahatler ve yaptırımları incelenecektir.

Kabahat kavramı 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 2'nci maddesinde *"kanunun, karşılığında idarî yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık"* şeklinde tanımlanmaktadır. İlgili kanunun 16'ncı maddesinde de uygulanacak idari yaptırımlar idari para cezası ve idari tedbirler olarak olabileceği belirtilmektedir. İdari tedbirler ise mülkiyetin kamuya geçirilmesi ve ilgili kanunlarda yer alan diğer tedbirlerdir. Kabahat, kanun hükümleri doğrultusunda karşılığında idari yaptırım öngörülen tipe uygun olsa da hukuka aykırı olan bir haksızlık türüdür (Kangal, 2011: 2).

Gümrük kabahatleri, gümrük idarelerine vermekle sorumlu olunan beyannamelerde olması gerekenden farklı ve noksan bilgiler bulunması durumunda vergi kaybına neden olmak ile usul hükümlerine uymama yani usulsüzlük şeklindeki fiilleri içermektedir (Ercan, 2016: 101). Bu fiillere genellikle parasal yaptırımlar öngörülmekte ve öngörülen bu parasal nitelikli cezalara gümrük para cezaları denilmektedir. Fakat bu para cezasıyla ceza hukukundaki adli para cezası değil idari para cezası kastedilmektedir. Gümrük kabahatlerindeki idari yaptırımlarla kişinin uyarılması ve kamu zararının karşılanması amaçlanmaktadır (Ercan, 2019: 79). Gümrük kabahatleri gümrükleme ve vergilendirme sürecini olumsuz etkilemekte ayrıca devlet hazinesini de zarara uğratmaktadır (Tiedemann, 2017: 109).

4458 sayılı Gümrük Kanununun on birinci kısmında “cezalar” başlığı altında üç bölüm halinde gümrük vergi kabahatlerinin tabi tutulacağı yaptırımlara yer verilmektedir. 231 ila 233’üncü maddelerde “genel hükümler”, 234 ila 238’inci maddelerde “vergi kaybına neden olan işlemlere uygulanacak cezalar”, 239 ila 241’inci maddelerde “usulsüzlüklere ilişkin cezalar” açıklamaktadır.

İlgili kanunda “ceza” terimi kullanılmış olsa da nitelik itibari ile 5326 sayılı Kabahatler Kanununda yer alan fiiller kabahat tanımıyla örtüşmektedir. Kabahatler Kanunundaki genel hükümler ceza başlığı altında ki fiiller için de geçerlidir (Ercan, 2019: 82). Gümrük Kanununda düzenlenen gümrük cezaları, kabahat kapsamında açıklanan fiillere göre ikili ayrıma gidilmiştir. Bu ayrım “vergi kaybına neden olan kabahatler” ve “usulsüzlük kabahatleri” şeklindedir (Selen, 2017: 241).

### **3.1.1. Vergi Kaybına Neden Olan Gümrük Kabahatleri**

4458 Sayılı Gümrük Kanununun ikinci bölümünün 234 ila 238’inci maddelerinde “Vergi Kaybına Neden Olan İşlemlere Uygulanacak Cezalara” yer verilmektedir. Vergi kaybına neden olan işlemler ve bu işlemlere uygulanacak cezalara sırasıyla aşağıda değinilecektir.

#### **3.1.1.1. Gümrük Kanununun 234’üncü Maddesinde Düzenlenen Gümrük Kabahatleri**

Gümrük Kanununun 234’üncü maddesi toplam altı fıkrayı bünyesinde barındırmaktadır. Her fıkrada farklı bir kabahat düzenlenmektedir. Bu kabahatlerin içeriği ve kapsamı aşağıda sırasıyla açıklanacaktır.

Gümrük Kanununun 234’üncü maddesinin 1’inci fıkrasında gümrük vergilerine ilişkin üç farklı olasılık üzerine uygulanacak yaptırımlar incelenmektedir. Bu düzenlemeye göre; *“serbest dolaşıma giriş rejimi veya kısmî muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimine tabi tutulan eşyaya ilişkin olarak, yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda;*

a) 15 inci maddede belirtilen Gümrük Tarifesini oluşturan unsurlarda veya vergilendirmeye esas olan sayı, baş, ağırlık gibi ölçülerinde aykırılık görüldüğü ve

*beyana göre hesaplanan ithalat vergileri ile muayene sonuçlarına göre alınması gereken ithalat vergileri arasındaki fark %5'i aştığı takdirde, ithalat vergilerinden ayrı olarak bu farkın üç katı para cezası alınır.*

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

*c) 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.” şeklinde düzenlenmiştir.*

Ancak yukarıda belirtilen üç durum hakkında oluşan aykırılıklar Gümrük Kanununun 234'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası gereği gümrük idaresinin tespitinden önce beyan sahibince gümrük idaresine bildirilir ise söz konusu idari para cezalarının yüzde onu oranında yaptırım uygulanmaktadır. Gümrük Kanununun 234'üncü maddesinin 1'inci fıkrasına göre verilecek cezalar aynı Kanunun 241'inci maddesi 1'inci fıkrasında belirtilen tutardan daha az olamamaktadır.

Gümrük Kanununun 234'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında seçimlik hareketli söz konusu olup, ithal edilmek üzere serbest dolaşıma giriş veya kısmi muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimlerine göre beyan edilen eşya için failin hareketleri:

- Tarife uygulamasını etkileyen unsurların yanlış bildirilmesi,
- Vergilendirmeyi etkileyen ölçütlerin (sayı, baş, ağırlık gibi) yanlış bildirilmesi,
- Gümrük kıymetinin yanlış bildirilmesi,
- Maddi hesap hatası yapılmasından kaynaklı kıymetin noksan bildirilmesi şeklinde olabilmektedir (Kılıç, 2013: 740).

Gümrük Kanununun 234'üncü maddesinin 1'inci fıkrası temelinde, gümrük idaresine karşı yapılan ve ithalat vergilerini kaçırmak maksatlı gerçeği yansıtmayan beyanname verilmesinin yaptırımı para cezasına bağlanmıştır. Yürürlükteki mevzuat hükümlerine göre ithalat vergilerinin alınmaması ya da eksik alınması bu durumda beklenen yararın elde edilememesi demektir. Bu sebeplerle bu fiillere karşı bir yaptırım uygulanması ve uygulanacak yaptırımın para cezası olması kaçınılmazdır (Kılıç, 2013:

721). İthalat vergilerinden kasıt ise Gümrük Kanununun 3'üncü maddesinin 9'uncu fıkrasındaki “a) Eşyanın ithalinde ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri, b) Tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ithalatta alınacak vergileri ve diğer mali yükler” tanımı ile Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin bir numaralı eki göz önünde bulundurulduğunda; gümrük vergisi, ilave gümrük vergisi, tek ve maktu vergi, dampinge karşı vergi, sübvansiyona karşı telafi edici vergi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, ek mali yükümlülük, toplu konut fonu, tütün fonu, ek fon, kaynak kullanımını destekleme fonu, çevre katkı payı, TRT Bandrol ücreti olarak belirtilebilir.

Örneğin X Gümrük Müdürlüğünde ABC Ltd. Şti. tarafından gerçekleştirilen Y cinsi eşya ithalatı sırasında %30 oranında alınması gereken gümrük vergisinin %20 oranında tahsil edildiği, %18 oranında alınması gereken KDV'nin %8 oranında tahsil edildiği tespit edilmiştir. Eşyanın gümrük kıymeti 250.000 TL'dir. Burada Gümrük Kanununun 234'üncü maddesi ihlal edilmiştir. Buna göre uygulanacak işlemler;

Gümrük vergisi için,

$$\text{Hesaplanan gümrük vergi} = 250.000 \times \%20 = 50.000 \text{ TL}$$

$$\text{Hesaplanması gereken gümrük vergisi} = 250.000 \times \%30 = 75.000 \text{ TL}$$

$$\text{Ek tahakkuk edilecek gümrük vergisi} = 75.000 - 50.000 = 25.000 \text{ TL}$$

$$\text{Uygulanacak cezai işlem} = 25.000 \times 3 = 75.000 \text{ TL}$$

KDV için,

$$\text{Hesaplanan KDV} = 250.000 + 50.000 = 300.000 \text{ TL}, 300.000 \times \%8 = 24.000 \text{ TL}$$

$$\text{Hesaplanması gereken KDV} = 250.000 + 75.000 = 325.000 \text{ TL}, 325.000 \times \%18 = 58.500 \text{ TL}$$

$$\text{Ek tahakkuk edilecek KDV} = 58.500 - 24.000 = 34.500 \text{ TL}$$

$$\text{Uygulanacak cezai işlem} = 34.500 \times 3 = 103.500 \text{ TL}$$

Yükümlülere, Gümrük Kanununun 63'üncü maddesinin hükümleri doğrultusunda serbest dolaşıma giriş ya da kısmi muafiyet suretiyle, geçici ithalat rejimleri çerçevesinde gümrük idaresine bildirdikleri beyanları, beyanname tescil edildikten sonrada düzeltilirse cezaya hükmedilmezler. Ancak beyan sahibine gümrük idaresince eşyanın muayene edileceği bildirildiyse (muayenenin kırmızı hat olarak belirlenmesi), beyandaki bilgilerin yanlış olduğunun tespit edilmesi ya da eşyanın teslim edildiği (aynı Kanunun 73'üncü maddesinde yer alan eşya teslim sonrası beyanın kontrol edilebileceği durumlar hariç) durumlarda beyannamenin düzeltilmesinden bahsedilemez.

Gümrük Kanununun 234'üncü maddesinin 2'nci fıkrasına göre; *“Dahilde işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi ve tam muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimi hükümlerine tabi eşyaya ilişkin olarak yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda; birinci fıkrada belirtilen farklılıkların tespiti durumunda vergi farkının yarısı tutarında idari para cezası verilir.”*

Dahilde işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi ve geçici ithalat rejiminin ortak özelliği yurda giriş yapan eşyanın ülkede belli bir süre kaldıktan sonra ya da işlendikten sonra aynen ya da değişmiş olarak yurtdışına çıkış yapmasıdır yani eşya ülke de kati olarak kalmamaktadır. Bu üç rejime tabi olan eşyanın gümrük vergileri tahsil edilmez tahakkukundan sonra teminata bağlanır, rejim hükümleri uygun bir şekilde eşya yurt dışı edildiği takdir de teminat iade edilir (Kılıç, 2013: 798).

Dahilde işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi ile tam muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimi hükümlerine tabi olan eşyaya ilişkin olarak yapılan beyan ile muayene ve denetleme ya da teslimden sonra kontrol sonucunda farklılık tespitinde öngörülen vergi farkının yarısı kadar kesilecek olan idari para cezası, Gümrük Kanununun 234'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında bahsedilen durumlar halinde de uygulanmaktadır (Uzun, 2015: 18).

Gümrük Kanununun 234'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında belirtilen dâhilde işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi ile tam muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimlerinin 234'üncü maddenin 1'inci fıkrasında söz edilen serbest dolaşıma giriş rejiminden tek farkı 2'inci fıkrada ki üç rejimin ithalat vergileri ithal anında



tahakkukuna müteakip teminat bağlanır, serbest dolaşıma giriş rejiminde ise ithalat vergileri ithal anında tahakkukuna müteakip tahsil edilmektedir. Serbest dolaşıma giriş rejimine tabi olan eşyanın ithalat vergileri ithal anında tahakkuk ettirilerek tahsil edilir, diğer üç rejime tabi olan eşya da ithalat vergileri ithal anında tahakkuk ettirilerek teminata bağlanır (Kılıç, 2013: 801).

Gümrük Kanununun 234'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası gereği aykırılıklar gümrük idaresinin tespitinden önce beyan sahibince gümrük idaresine bildirdiği durumda söz konusu idari para cezalarının yüzde onu nispetinde uygulanır. Gümrük Kanununun 234'üncü maddesinin 6'ncı fıkrasına göre verilecek cezalar aynı kanunun 241'inci maddesi 1'inci fıkrasında belirtilen tutardan daha az olamamaktadır.

Gümrük Kanununun 234'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasına göre; *“Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri için yukarıda belirtilen cezalara ilişkin hükümler uygulanmaz. Bu gibi hallerde, 241 inci maddenin birinci fıkra hükmüne göre işlem yapılır.”*

Genel yönetim kapsamı dahilinde olan kamu idareleri için 234'üncü maddenin 1'inci, 2'nci ve 3'üncü maddelerinde belirtilen cezalar uygulanmaz onun yerine 241'inci maddenin 1'inci fıkrası hükmü uygulanmaktadır. Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine belirtilen cezalar değil 241'inci maddenin 1'inci fıkrasına göre uygulanacak usulsüzlük cezası 2021 yılı için 173.00 TL'dir.

Gümrük Kanununun 234'üncü maddesinin 5'inci fıkrasına göre; *“194 üncü maddenin birinci fıkrası uyarınca doğan gümrük yükümlülüğü kapsamında ödenmesi gereken ithalat vergilerinin anılan maddenin dördüncü fıkrasında öngörülen tarihe kadar hiç ödenmemiş veya eksik ödenmiş olduğunun gümrük idarelerince yapılan kontrol sonucunda tespit edildiği durumda, ödenmesi gereken ithalat vergilerinin söz konusu dördüncü fıkrada belirtilen faizi ile birlikte tahsilinin yanı sıra, yükümlüsü hakkında bu vergilerin dörtte biri tutarında para cezasına hükmedilir. Bu fıkrada belirtilen hiç ödenmeyen veya eksik ödenen ithalat vergilerinin yükümlüsünce gümrük idaresinin tespitinden önce bildirilmesi durumunda bu cezaya hükmedilmez. 194 üncü maddenin dördüncü fıkrası uyarınca işlem yapmakla yetinilir.”* ifadesi yer almaktadır.

Kabahatin cezalandırılabilmesi için gümrük idaresi tarafından tespit edilmeden önce eksik ödenen veya hiç ödenmeyen ithalat vergilerinin yükümlüsünce bildirilmemiş olması gerekmektedir. Yükümlüsü tarafından bildirilmiş olması halinde bu cezaya hükmedilmez. Yalnızca 194'üncü maddenin 4'üncü fıkrası uyarınca 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a göre gecikme zammı işlemi uygulanmaktadır (Ercan, 2016: 117; Ok, 2016: 273).

### **3.1.1.2. Gümrük Kanununun 235'inci Maddesinde Düzenlenen Gümrük Kabahatleri**

Gümrük Kanununun 235'inci maddesi toplam altı fıkrayı bünyesinde barındırmaktadır. Her fıkroda farklı bir kabahat düzenlenmektedir. Bu kabahatlerin içeriği ve kapsamı aşağıda sırasıyla açıklanacaktır

Gümrük Kanununun 235'inci maddesinin 1'inci fıkrasının a ve b bentlerine göre, *“Serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulan eşyaya ilişkin olarak, yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda;*

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

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

Söz konusu düzenleme daha önce Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 3'üncü maddesinin 10'uncu fıkrasında düzenlenmekteydi. Buradaki tanımda; *“genel ve düzenleyici idari işlemlerle ithali yasaklanan eşyayı ithal eden kişiye, eşyanın gümrüklenmiş değerinin dört katı idari para cezası verilir...”* şeklindeyken 6455 sayılı Kanun ile Gümrük Kanununa aktarılmasıyla *“genel düzenleyici idari işlemlerle ithalinin yasaklanmış olduğunun tespiti halinde, eşyanın gümrük vergilerinin alınmasının yanı sıra, gümrüklenmiş değerinin dört katı idari para cezası verilir.”* şeklini almıştır. Yani KMK'daki tanımına ilaveten para cezasının yanında gümrük vergilerinin de alınacağı belirtilmektedir (Kılıç, 2013: 752).

Gümrük Kanununun 235'inci maddesinin 1'inci fıkrasının a bendi 7190 sayılı Kanun ile değişiklik öncesi “*eşyanın gümrük vergilerinin alınmasının yanı sıra, gümrüklenmiş değerinin dört katı idari para cezası verilir.*” şeklindeydi. 7190 sayılı değişiklik sonrası “*varsa eşyanın fark gümrük vergilerinin alınmasının yanı sıra, gümrüklenmiş değerinin dört katı idari para cezası verilir.*” halini almıştır. Değişiklik öncesinde eşyanın gümrük vergileri alınırken değişiklik sonrası varsa eşyanın fark gümrük vergilerinin alınacağı belirtilmektedir. Görüleceği üzere yapılan değişiklik ile ceza daha da yumuşatılmıştır.

Cezai hükümleri saklı kalmak üzere, genel düzenleyici idari işlemlerle yasaklanmış eşya yükümlü talebiyle otuz gün içinde ihraç yerine iade veya ilgili kurum veya kuruluşun uygun bulması ile üçüncü ülkeye transit edilmektedir. Otuz gün içerisinde ihraç yerine iade ya da üçüncü ülkeye transit edilmeyen eşyanın ihraç kaydıyla satışı veya masrafları sahibince karşılanmak şartıyla imha suretiyle tasfiyeye tabi tutulmak üzere bulunduğu gümrük idaresine terk edilmektedir.

Gümrük Kanununun 235'inci maddesi 1'inci fıkrasının c bendine göre, “*1. Serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulan eşyaya ilişkin olarak, yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda;*

*c)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 bulunulduğunun tespit edilmesi hâlinde, varsa eşyanın fark gümrük vergilerinin alınmasının yanı sıra, gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası verilir.*”

Bu Kanun daha önce Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun 3'üncü maddesinin 11'inci fıkrasında düzenlenmekteyken 6455 sayılı Kanun ile Gümrük Kanununa aktarılmıştır (Türker, 2019: 148).

7190 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesi “*Eşyanın ithali, lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya belli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tabi olduğu halde uygunluk ve yeterlilik belgesine tabi değilmiş veya belge alınmış gibi beyan edildiğinin tespit edilmesi halinde*” ifadesi “*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 bulunulduğunun tespit edilmesi hâlinde”* olarak değiştirilmiştir. Görüleceği üzere yeterlilik belgesi kavramı kaldırılmış onun yerine daha geniş bir tanım getirilmiştir.

Yeterlilik belgesi kavramı değişikliğinin gerekçesi olarak *“ithalde gümrük idarelerince aranması gereken belgeler veya bu belgeler yerine geçen bilgi ismen sayılmış ve müeyyide uygulanacak eşyanın belirlenmesinde ortaya çıkması muhtemel tereddütlerin önüne geçilmesi amaçlanmaktadır.”* gösterilmektedir.

Devlet; ülke ekonomisinin kalkınması, gelişmesi, ekonominin istikrarlı bir biçimde büyümesi, ülke sanayisinin başka ülkelerle rekabet edebilir hale gelmesi ve dünya ekonomisi ile uyumlu hareket edebilmek gibi birçok nedenlerle ikili ya da çok taraflı anlaşmalarla eşyanın ithaline bazı sınırlama, şart, izin, kısıntı, lisans prosedürleri öngörebilmektedir (Kılıç, 2013: 755; Ertuğrul, 2008: 104). Burada eşyaya yapılan beyan ile muayene ve denetleme ya da teslimden sonra kontrol sonucunda; lisans, izin gibi gerekli belgeler alınmış gibi beyan edildiğinin ya da belgelere tabi olduğu halde tabi değilmiş gibi davrandığının ortaya çıkmasıyla gümrük kabahati işlenmiş olacaktır (Ercan, 2016: 126).

Bu kabahatte failin hareketi iki seçimlik hareketten oluşmaktadır. Bir hareketi *“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”* hareketiyken diğer hareket *“belli kuruluşların vereceği ve gümrük idaresine ibrazı veya beyanı zorunlu olan lisans, izin, uygunluk belgesi veya bu belgeler yerine geçen bilgiye bağlı olmasına rağmen, belge veya bilgi alınmış gibi beyanda bulunmak”* şeklindedir.

Uygunluk belgesi alınmış gibi göstermesinde ise söz konusu belgeler çoğunlukla sahtecilik ile yapılabileceği söylenebilmektedir. Fail bunu farklı yöntemlerle yapabilir;

- Tehlikeli ve zararlı eşya olarak belirtilen eşya için yetkili kuruluş tarafından uygunluk belgesi verilmiş gibi gösterilebilir.

- Başka bir eşyanın uygunluk durumu için düzenlenen belge de tahrifat yaparak ithal edilen eşya için kullanılabilir
- İthal edilen eşya zararlı ve tehlikeli olduğu halde onun yerine uygun bir eşyanın numunesi gönderilerek uygunluk belgesi alınmış olabilir.
- İthal edilen eşyanın bir kısmı tehlikeli ve zararlıyken, zararlı ve tehlikeli olmayan eşyayla birlikte ithal edilebilir (Kılıç, 2013: 765).

Bakanlıkça belirlenen süre içerisinde *“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”* bulunan eşyanın ithalinin uygun bulunduğu dair belge ya da bilginin düzenlenmesi ya da ilgili kurum ya da kuruluş tarafından gerçekleştirilen denetimin sonucunun olumlu olduğunun bildirilmesi halinde, Gümrük Kanununun 241’inci maddesinin 1’inci fıkrasındaki hükme göre idari para cezası verilmektedir.

Gümrük Kanununun 235’inci maddesinin 1’inci fıkrasının d bendine göre; *“eşyanın değersiz, artık veya atık madde olması durumunda, idari para cezası; dökme halinde gelen eşya için ton başına sekiz bin Türk Lirası, ambalajlı gelmesi halinde kap başına iki yüz Türk Lirası olarak hesaplanır ve eşya yurtdışı edilir.”*

Cezai hükümleri saklı kalmak üzere, *“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”* bulunan eşya yükümlü talebiyle ihraç yerine iade, ilgili kurum veya kuruluşun uygun bulması ile doğrudan veya serbest bölgeden üçüncü ülkeye transit ya da ihraç kaydıyla satış veya masrafları sahibince karşılanmak şartıyla imha suretiyle tasfiyeye tabi tutulmak üzere bulunduğu gümrük idaresine terk edilmektedir.

Gümrük Kanununun 235’inci maddesinin 6’ncı fıkrası gereği aynı maddenin 1’inci fıkrasındaki aykırılıklar gümrük idaresinin tespitinden önce beyan sahibince gümrük idaresine bildirdiği durumda hesaplanan idari para cezalarının yüzde onu nispetinde uygulanır.

Gümrük Kanununun 235'inci maddesinin 2'nci fıkrasının a bendine göre:  
*“İhracat rejimine tabi tutulan eşyaya ilişkin olarak, yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya kontrol sonucunda;*

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

Bu Kanun daha önce 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun 3'üncü maddesinin 13'üncü fıkrasındayken, 6455 sayılı Kanun ile Gümrük Kanununa aktarılmıştır (Kılıç, 2013: 802).

Görülebileceği üzere Gümrük Kanununun 235'inci maddenin 1'inci fıkrasının a bendinde ithali genel düzenleyici idari işlemlerle yasaklanan eşyayı ithal etme için uygulanan yaptırım, ihraç eşyası için 235'inci maddenin 2'inci fıkrasının a bendinde ihracı genel düzenleyici işlemlerle yasaklanan eşyanın ihraç edilmesi olarak düzenlenmektedir. Genel düzenleyici idari işlemler ile yasaklanmış eşyadan kasıt kanun yoluyla değil yürütmenin yaptığı idari düzenlemelerle yasaklanmış eşyadır (Bozkurt, 2019: 61).

Gümrük Kanununun 235'inci maddesinin 2'nci fıkrasının b bendine göre;  
*“İhracat rejimine tabi tutulan eşyaya ilişkin olarak, yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya kontrol sonucunda;*

b) *Eşyanın ihracı, 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 bulunulduğunun tespit edilmesi hâlinde, gümrüklenmiş değerinin onda biri kadar idari para cezası verilir.”*

Bu Kanun daha önce 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun 3'üncü maddesinin 13'üncü fıkrasındayken, 6455 sayılı Kanun ile Gümrük Kanununa aktarılmıştır (Kılıç, 2013: 803).

7190 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesi *“Eşyanın ihracı, lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya belli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tabi*

*olduğu halde uygunluk ve yeterlilik belgesine tabi değilmiş veya belge alınmış gibi beyan edildiğinin tespit edilmesi halinde” ifadesi “Eşyanın ihracı, 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 bulunulduğunun tespit edilmesi hâlinde” olarak değiştirilmiştir. Görüleceği üzere yeterlilik belgesi kavramı kaldırılmış onun yerine daha geniş bir tanım getirilmiştir.*

Benzer düzenlemenin Gümrük Kanununun 235’inci maddesinin 1’inci fıkrasının c bendinde ithal eşyası için yapıldığı görülmektedir. Farklılık ise ithal eşyası için öngörülen yaptırım ile ihraç eşyası için öngörülen yaptırım aşamasında ortaya çıkmaktadır. Kanun koyucunun bu fiillere yaptırım koymasının nedeni, ekonomiyi bozucu sonuçların doğmamasını için ekonomi politikalarından beklenen verimi sağlamaya çalışmaktır (Kılıç, 2013: 803).

Bu kabahatte failin hareketi iki seçimlik hareketten oluşmaktadır. Bir hareketi *“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”* hareketiyken diğer hareket *“belli kuruluşların vereceği ve gümrük idaresine ibrazı veya beyanı zorunlu olan lisans, izin, uygunluk belgesi veya bu belgeler yerine geçen bilgiye bağlı olmasına rağmen, belge veya bilgi alınmış gibi beyanda bulunmak”* şeklindedir.

Uygunluk veya bu belgeler yerine geçen belgelere tabi değilmiş gibi beyan edilmesine örnek olarak, eşyanın ihracı ön izne bağlı olduğu halde farklı bir gümrük tarife istatistik pozisyonu göstererek ön izne tabi olmayan eşya gibi ihraç edilebilir. Uygunluk veya bu belgeler yerine geçen belgeleri alınmış gibi beyan edilmesinde olmayan bir belge varmış gibi gösterilebilir ya da olan bir belge de sahtekârlığa gidilebilir. Bu durumda tek fiille hem Gümrük Kanunu açısından kabahat hem de Türk Ceza Kanunu açısından suç işlenebilmektedir. Kabahatler Kanununun 15’inci maddesi; *“Bir fiil ile birden fazla kabahatin işlenmesi halinde bu kabahatlere ilişkin tanımlarda sadece idarî para cezası öngörülmüşse, en ağır idarî para cezası verilir. Bu kabahatlerle ilgili olarak kanunda idarî para cezasından başka idarî yaptırımlar da öngörülmüş ise, bu yaptırımların her birinin uygulanmasına karar verilir. Aynı*

*kabahatin birden fazla işlenmesi halinde her bir kabahatle ilgili olarak ayrı ayrı idarî para cezası verilir. Kesintisiz fiille işlenebilen kabahatlerde, bu nedenle idarî yaptırım kararı verinceye kadar fiil tek sayılır. Bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır.” gereği sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanır, kabahatin yaptırım uygulanmamaktadır (Türker, 2019: 185).*

Bakanlıkça belirlenen süre içerisinde “*ihracı, 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*” bulunan eşyanın ihracının uygun bulunduğu dair belge ya da bilginin düzenlenmesi ya da ilgili kurum ya da kuruluş tarafından gerçekleştirilen denetimin sonucunun olumlu olduğunun bildirilmesi halinde, Gümrük Kanununun 241’inci maddesinin 1’inci fıkrasındaki hükme göre idari para cezası verilmektedir.

Gümrük Kanununun 235’inci maddesinin 6’ncı fıkrası gereği aynı maddenin 2’nci aykırılıklar gümrük idaresinin tespitinden önce beyan sahibince gümrük idaresine bildirdiği durumda hesaplanan idari para cezalarının yüzde onu nispetinde uygulanır.

Gümrük Kanununun 235’inci maddesinin 3’üncü fıkrasına göre, “*Yolcuların, gümrük mevzuatına göre kişisel ve hediye eşya kapsamı dışında olup beyanlarına aykırı olarak üzerlerinde, eşyası arasında veya taşıma araçlarında çıkan ya da başkasına ait olduğu halde kendi eşyasıymış gibi gösterdikleri eşyanın gümrük vergileri iki kat olarak alınır ve eşya sahibine teslim edilir. Gümrük vergileri ödenmediği takdirde, eşya gümrüğe terk edilmiş sayılır.”*

Bu kabahat daha önce 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun 6’ncı maddesinde düzenleniyorken 6455 sayılı Kanun ile Gümrük Kanununa aktarılmıştır (Kılıç, 2013: 790).



Yolcu eşyası Gümrük Kanununun 167'nci maddesinin 5'inci fıkrasının h bendinde “*Yolcuların kendi kullanımlarına mahsus ticari mahiyette olmayan kişisel eşya*” olarak açıklanmıştır. Yolcu eşyasının özellikleri ise şunlardır;

- Yolcu eşyayı beraberinde bizzat yanında getirebileceği gibi kendisinden iki ay önce veyahut altı ay sonrada getirirse yasal olarak yolcu beraberisi sayılmaktadır.
- Eşyanın kanunen ülkeye girişi yasak olmamalıdır.
- Eşyanın ticari mahiyet ve miktarda olmaması gerekir. Ticari nitelikte olması durumunda kaçakçılıkla mücadele kanunu hükümlerine göre işlem yapılması gerekir. Ticari nitelikte ki bu eşya yürürlükteki mevzuata göre gümrük vergilerine tabi olmalıdır. Tabi olmayan eşyanın yolcu beraberinde gümrüğe getirilmesi ve gümrük işlemlerine tabi tutulmadan Türkiye'ye sokulması halinde Gümrük Kanununun 239'uncu maddesi hükmüne göre işlem yapılarak idari para cezasına tabi olması gerekmektedir (Kılıç, 2013: 790).

Yolcu beraberisi eşyanın; kişisel ve hediyelik eşya kapsamı dışında olup, beyana aykırı olarak yolcunun üzerinde, eşyasının arasında ya da taşıma aracında çıkması veya başkasına ait eşyayı kendi eşyası gibi gösterilmesi durumlarında ilkinde tanınan muafiyet sınırını aştığı ikincisinde ise eşyanın başkasına ait olduğundan yolcunun eşyayı muaf olarak ithal edememektedir (Kılıç, 2013: 793).

Yolcunun beyanının yapılmasından sonra görevliler tarafından yapılan muayene sonucunda yolcunun üzerinden beyana aykırı kişisel ve hediyelik eşya kapsamında olmayan ya da kişisel ve hediyelik eşya olsa da miktar kapsamında olmaya veya kişisel ve hediyelik eşya kapsamında fakat başkasına ait bir eşya çıkması halinde Gümrük Kanununun 235'inci maddesinin 3'üncü fıkrasına göre eşyanın gümrük vergileri iki katı tutarında alınır ve eşyanın sahibine teslim edilir (Türker, 2019: 175). Gümrük vergilerinin ödenmemesi söz konusu olursa eşya gümrüğe terk edilmiş sayılmaktadır (Bozkurt, 2019: 55).

Gümrük Kanununun 235'inci maddesinin 5'inci fıkrasına göre; “*Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen ve varış gümrük idaresine karayolu ile sevk edilmek üzere transit rejimine konu edilen serbest dolaşımda olmayan eşyanın, yapılan kontrol veya muayene sonucunda, beyan edilenden belirgin bir şekilde farklı cinste olduğunun tahlil,*

*teknik inceleme ve araştırmaya gerek olmaksızın tespiti hâlinde fiilin niteliğine göre bu fıkranın (a) ve (b) bentlerine, transit rejimine konu edilen serbest dolaşımda olmayan eşyanın, hareket gümrük idaresinden sevk edilmesinden sonra varış gümrük idaresine varışından önce ya da varış gümrük idaresinde yapılan kontrolü veya muayenesi sonucunda beyana göre eksiklik veya fazlalık tespit edilmesi hâlinde fiilin niteliğine göre bu fıkranın (c) veya (d) bentleri uyarınca işlem yapılır. Bu fıkranın (c) ve (d) bentleri kapsamında değerlendirilemeyecek eksiklik ve fazlalık durumları ile bu durumların tespitine ilişkin usul ve esaslar Bakanlıkça belirlenir.*

*a) Farklı çıkan eşyanın gümrük vergileri toplamının beyan edilen eşyanın gümrük vergileri toplamından fazla olması durumunda farklı çıkan eşyaya ilişkin gümrük vergilerinin iki katı idari para cezası verilir.*

*b) Farklı çıkan eşyanın beyan edilen eşyadan farklı şekilde, ithalinin lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya belli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tabi olması durumunda farklı çıkan eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası verilir.*

*c) Beyana göre eksik olduğunun tespit edilmesi hâlinde, eksik çıkan eşyaya ilişkin gümrük vergilerinin alınmasının yanı sıra eşyanın gümrük vergilerinin iki katı idari para cezası verilir.*

*d) Beyana göre fazla olduğunun tespit edilmesi hâlinde, fazla çıkan eşyanın gümrük vergileri kadar idari para cezası verilir ve fazla çıkan eşya 177 ila 180 inci madde hükümlerine göre tasfiyeye tabi tutulur.”*

Yukarıda belirtilen kabahat daha önce Gümrük Kanununda yer almıyorken, 6455 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle 4458 sayılı Gümrük Kanununa girmiştir (Uçak, 2013: 284). 7190 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile madde daha detaylandırılmış ve alt bentler ile yaşanabilecek uyuşmazlıklar daha detaylandırılmıştır.

Transit rejimi Gümrük Kanununun 84'üncü maddesine göre; *“Türkiye Gümrük Bölgesi içinde Yabancı bir ülkeden yabancı bir ülkeye, Yabancı bir ülkeden Türkiye'ye, Türkiye'den yabancı bir ülkeye ve Bir iç gümrük idaresinden diğer bir iç gümrük idaresine”* bu rejime tabi tutulan eşyanın taşınmasını sağlar.

Ülke içinde gümrüklenmemiş eşyanın bir yerden bir yere güvenli bir şekilde taşınması transit rejimi ile düzenlenmektedir. Antrepo ve serbest dolaşıma giriş rejimi

beyanlarının temelini transit rejimi oluşturacak olduğu için beyanın gerçeği yansıtması gümrük işlemlerinin doğruluğu açısından önem arz etmektedir (Kılıç, 2013: 806).

7190 sayılı Kanunla 235'inci maddenin 5'inci fıkrasında birçok detaya gidilmiştir. Değişiklik öncesi sadece *“Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen ve transit rejim beyanında bulunulan serbest dolaşımda olmayan eşyanın, beyan edilenden belirgin bir şekilde farklı cinsten eşya olduğunun tespiti halinde, farklı çıkan eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası verilir.”* şeklindeyken değişiklik sonrası belirgin bir şekilde farklı cins eşyanın tespitinin nasıl olması gerektiği, farklı çıkan eşyaya uygulanacak ceza ve farklı çıkan eşyanın uygunluk veya yeterlilik belgesine tabi olması halinde uygulanacak cezaya ve beyana göre eksik ya da fazla eşya çıkması halinde uygulanacak cezalara değinildiği görülmektedir.

### **3.1.1.3. Gümrük Kanununun 236'ncı Maddesinde Düzenlenen Gümrük Kabahatleri**

Gümrük Kanununun 236'ncı maddesi toplam beş fıkrayı bünyesinde barındırmaktadır. Her fıkrada farklı bir kabahat düzenlenmektedir. Bu kabahatlerin içeriği ve kapsamı aşağıda sırasıyla açıklanacaktır

Gümrük Kanununun 236'ncı maddesinin 1'inci fıkrasına göre, *“Teminat alınmış olsa bile, gümrük işlemlerine başlanmadan veya bu işlemler bitirilip gümrük idaresinin izni alınmadan gümrük antrepoları veya gümrük idaresince eşya konulmasına izin verilen yerlerden kısmen veya tamamen eşya çıkarılması veya buralardaki eşyanın değiştirilmesi ya da yapılan sayımlarda kayıtlara göre eşyanın bir kısmının noksan olduğunun anlaşılması hallerinde, bu eşyanın gümrük vergilerinin yanı sıra gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası verilir.”*

Bu kabahat daha önce hem Gümrük Kanununun 235'inci ve 236'ncı maddelerinde hem de Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun 3'üncü maddesinin 8'inci fıkrasında düzenlenmekteydi. İki ayrı kanunda kabahat olarak düzenlenmesi karışıklık yaratması nedeniyle 6455 sayılı Kanun ile KMK'dan çıkartılmış, sadece Gümrük Kanununda yer verilmiştir (Kılıç, 2013: 770).

Gümrük Kanununa göre serbest dolaşımda bulunmayan eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi sınırlarına girdiği zamandan gümrüğe sunulmasına müteakiben geçici depolama yerlerine konulmaktadır. Eşyaların burada kalacağı süre deniz yolu ile gelen eşya için kırk beş gün diğer yollarla gelen eşya için yirmi gündür. Eşyanın daha uzun süreli muhafaza edilmesinin sağlayan rejim ise antrepo rejimidir. Hem geçici depolama hem de antrepo rejiminde konulan eşyalara henüz dış ticaret politikası önlemleri uygulanmamış ve ithalat vergileri alınmamıştır. Bu açıdan iki yerde vergi kayıp ve kaçaklarının fazla olması yani vergi kaybını olması nedeniyle gümrük idaresinin kontrol ve denetimleri yoğun olarak yapılmaktadır. Dolayısıyla gümrük idaresinin izni olmadan eşyanın kısmen veya tamamen çıkarılması veyahut değiştirilmesi ya da yapılan sayımlarda eksik çıkması kabahat görülüp yaptırım uygulanmaktadır (Ercan, 2016: 131). Ayrıca bu yaptırımlar sadece vergi kaybının önüne geçilmek amaçlı değil üretimi arttırmak, alıcısı belli olmayan eşyanın izin verilen yerlerde bekletilmesiyle kamu yararı ekonomik gelişme hedeflenir ve ithalat ile ihracat işlemlerinin kolaylaştırmak gibi birçok neden vardır (Tuncer, 2007: 34).

Gümrük Kanununun 50'nci maddesine göre denizyoluyla gelen eşya için kırk beş gün, diğer yollarla gelen eşya için yirmi gün ve yolcu beraberli gelen eşya için üç aylık süreler içinde *“kendilerine gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanım tayini için gerekli işlemlere başlanmamış eşya, herhangi bir adli veya idari takibata konu olmaması halinde, 177 ila 180 inci madde hükümlerine göre tasfiye edilir.”* ve *“Gümrük idareleri, söz konusu eşyayı durumu belirleninceye kadar, eşya sahibinin risk ve hesabına gümrüğün gözetimindeki özel bir yere sevk edebilir.”*

Gümrük Kanununun 236'ncı maddesinin 2'nci fıkrasına göre; *“Gümrük antrepolarında veya gümrük idaresince eşya konulmasına izin verilen yerlerde yapılan sayımlarda kayıtlara göre fazla eşya çıkması halinde, bu eşyanın 177 ila 180 inci madde hükümlerine göre tasfiyeye tabi tutulmasının yanı sıra, fazla çıkan eşyaya ait ithalat veya ihracat vergileri tutarı kadar para cezası alınır.”*

Gümrük mevzuatında gümrük antrepolarının veya gümrük idaresince eşya konulmasına izin verilen yerlerin taşınması gereken fiziki koşullar, sahip ile işletenlerde olması gereken nitelikler, eşyanın konulma ve çıkarılma usulleri ile eşyanın özellikleri

kesin kurallara bağlanmıştır. Maksat, ithal ve ihraç vergilerinin doğru tahsili ve dış ticaret önlemlerinin tam ve eksiksiz uygulanmasıdır (Kılıç, 2013: 812).

Eşya bu yerlere sayılarak, tartılarak veya ölçülerek alınmaktadır. Eşyanın sayımı deftere kayıt sıra numarasına göre yapılmaktadır. Kayıtlarda olmadığı halde bahsedilen yerlerde bulunan eşya fazla çıkan eşyadır. Gereken dikkat ve özen gösterilse dahi fazlalık meydana gelebilir. Örneğin; (A) genel antreposunda, (B) firmasına ait altmış kutu kimyasal maddesinin ithalatı için serbest dolaşıma giriş rejimine göre beyan işlemleri tamamlanmış, antrepo çıkış işlemlerinin yapılmış ve defter kaydı altmış olarak kapatılmış kabul edelim. Bu arada işçilerin yükleme sırasında sayımda yanlışlık yaptığını ve beş kutunun antrepoda kaldığını varsayalım. Yapılan sayımda beş kutu antrepo kayıtlarına göre fazla çıkacaktır. Bu durumda Gümrük Kanununun 236'ncı maddenin 2'nci fıkrasına göre yaptırım uygulanmayacaktır. Öncelikle fazlalığın nedenini bulmak için genel antrepo işletici firmanın kayıtları ile gümrük idaresi kayıtları araştırılacaktır. Fazlalığın yükleme esnasında yapılan yanlış nedeniyle olduğu anlaşıldığında, herhangi bir yaptırım uygulanmayacak ve fazlalık olan kutular firmaya teslim edilecektir (Kılıç, 2013: 813-814).

5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun 3'üncü maddesinin 2'nci fıkrası "*Eşyayı, aldatici işlem ve davranışlarla gümrük vergileri kısmen veya tamamen ödenmeksizin ülkeye sokan kişi, iki yıldan beş yıla kadar hapis ve on bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır*" göz önünde bulundurulduğunda kabahat ile suçun arasında bıçak sırtı bir ayrım olduğu görülmektedir. Antrepo rejiminin asıl amacı eşyanın kullanılan kısmının vergisinin ödenmesiyle yükümlüye kolaylık sağlamaktır. Antrepo rejimi beyannamesinde yukarıda verilen örnek gibi kasti bir hata olmamalıdır. Aksi halde Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun 3'üncü maddesinin 2'nci fıkrası hükümleri uygulanacaktır (Türker, 2019: 202).

Gümrük Kanununun 236'ncı maddesinin 4'üncü fıkrasına göre, "*Gümrüksüz satış mağazalarından hak sahibi olmayanlara satış yapılması halinde satışa konu eşyaya, hak sahibi olmakla birlikte limit üstü satış yapılması halinde de limit üstü eşyaya ait ithalat vergilerinin yanı sıra bu vergilerin üç katı para cezası verilir.*" gümrüksüz satış mağazaları Gümrük Yönetmeliği'nin 552'nci maddesine göre Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliği hükümlerine tabidir.

Bu kabahatteki icra hareketi gümrüksüz satış mağazalarından hak sahibi olmayanlara satış yapılması ve hak sahibi olduğu halde limit üstü satış yapılmasıdır. Bahsi geçen “hak sahibi” kavramıyla kimlerin mağazalardan alışveriş yapabileceği gümrüksüz satış mağazaları Gümrük Yönetmeliği’nin 1’inci maddesinde; “*Türkiye’ye gelen veya Türkiye’den giden yolcular ile transit yolculara, diplomatik muafiyetten yararlananlara, yabancı basın yayın organlarının yabancı uyruklu mensuplarına, İstanbul Boğazı ve Çanakkale Boğazı’ndan transit geçen gemilere ve Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca belirlenecek diğer kişilere satış yapmak üzere gümrüksüz satış mağazaları ve bunların depolarının açılışına, işleyişine ve buralardan eşya satışına ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.*” şeklinde açıklanmakta belirtilenler dışındakilerin alışveriş yapması mümkün değildir (Kılıç, 2013: 782). Yolcu kavramı ise 4458 sayılı Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Karar’ın 3’üncü maddesinin 1’inci fıkrasının bb bendine göre; “*Ticaret, memuriyet, tahsil, ziyaret, tedavi veya turizm gibi herhangi bir amaçla kısa veya uzun bir süre kalmak üzere, yabancı bir ülkeden karayolu, demiryolu, deniz veya hava yollarından biriyle Türkiye Gümrük Bölgesine gelen yabancı bir ülkede oturan Türkler ve yabancılar ile herhangi bir amaç ile gittikleri yabancı ülkeden kesin veya geçici olarak dönen, Türkiye’de oturan Türkler ve yabancılar ile Türkiye’den aynı amaçlarla ve aynı yollarla yabancı bir ülkeye giden benzeri Türk ve yabancıları*” ifade etmektedir.

Gümrük Kanununun 236’ncı maddesinin 5’inci fıkrasına göre; “*Eşyanın gümrük antrepo rejimine tabi tutulmasına ilişkin beyanının kontrolü veya muayenesi neticesinde antrepo beyannamesinde beyan edilenden belirgin bir şekilde farklı cinsten eşya olduğunun tahlil, teknik inceleme ve araştırmaya gerek olmaksızın tespiti hâlinde;*

a) *Farklı çıkan eşyanın gümrük vergileri toplamının beyan edilen eşyanın gümrük vergileri toplamından fazla olması durumunda farklı çıkan eşyaya ilişkin gümrük vergilerinin iki katı idari para cezası verilir.*

b) *Farklı çıkan eşyanın beyan edilen eşyadan farklı şekilde, ithalinin lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya belli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tabi olması durumunda farklı çıkan eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası verilir.*”

Kanun koyucunun bu maddeyi kabahat olarak düzenleyerek korumaya çalıştığı yarar, antrepoya beyana aykırı eşya alınmasını önlemek, antrepoya alınan eşya ile ilgili

eşya için yapılan beyanın doğruluğunu sağlamak, antrepoların ekonomiye katkı sağlamasını temin etmek, eşyaların süresiz kalma olanağının kötüye kullanılmasının önüne geçmektir (Kılıç, 2013: 815).

Gümrük Kanununun 236'ncı maddesinin 5'inci fıkrasında bahsedilen belirgin bir şekilde farklı eşya kavramı Gümrük Yönetmeliği'nin 328'inci maddesinin 2'nci fıkrasında *“Kanunun 236 ncı maddesinin beşinci fıkrasının uygulanması bakımından, gümrük antrepo rejimine tabi tutulan eşyanın kontrolü neticesinde beyan edilenden açıkça farklı olduğu tahlil, teknik inceleme ve araştırmaya gerek olmaksızın kolayca anlaşılabilen ve gümrük vergileri ve/veya ticaret politikası önlemleri açısından farklılık oluşturan eşya, belirgin bir şekilde farklı cinsten eşya olarak kabul edilir.”* şeklinde açıklanmaktadır. Örneğin antrepo beyannamesinde defter olarak beyan edilen eşyanın antrepoda yapılan tespit ile kalem olduğunun anlaşılmasıyla belirgin bir eşya farklılığından bahsedilebilir.

Kanun koyucu farka bahis eşyanın miktarıyla ilgili bir düzenleme yapmamış, fark üzerine yoğunlaşmıştır. Eşyanın ne kadarının belirli şekilde farklı olduğu tespit edilirse ona orantılı yaptırım uygulanacağı açıkça öngörülmüştür. Örneğin yirmi birimlik eşyanın on birimi beyannamede belirtilenden belirgin şekilde farklı ise bu on birimlik eşya için yaptırım uygulanacaktır. Ayrıca eşya daha antrepoya teslim ediliyorken antrepo işleteni ya da yetkilendirilmiş gümrük müşaviri beyanname ile ilgili belgeleri kontrol esnasında belirgin bir şekilde eşyada farklılık tespiti üzerine gümrük idaresine bildirirse kabahat uygulanmayabilir (Türker, 2019: 207).

Antrepoda belirgin şekilde farklı çıkan eşya kanun gereği ithali yasak olan eşya olması halinde 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun 3'üncü maddesinin 7'nci fıkrası *“İthali kanun gereği yasak olan eşyayı ülkeye sokan kişi, fiil daha ağır bir cezayı gerektiren suç oluşturmadığı takdirde, iki yıldan altı yıla kadar hapis ve yirmi bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. İthali yasak eşyayı, bu özelliğini bilerek satın alan, satışa arz eden, satan, taşıyan veya saklayan kişi, aynı ceza ile cezalandırılır”* işlenmiş olup bu durumda Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun 3'üncü maddesinin 7'nci fıkrasına göre cezai işlem uygulanacaktır.

Antrepo rejimine dayanarak beyan edilen eşyadan belirgin şekilde farklı eşyanın antrepoya depo edilmiş olması vergi avantajına sebep olmuşsa Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun 3'üncü maddesinin 2'inci fıkrası "*Eşyayı, aldatıcı işlem ve davranışlarla gümrük vergileri kısmen veya tamamen ödenmeksizin ülkeye sokan kişi, iki yıldan beş yıla kadar hapis ve on bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır*" hükümlerine göre yaptırım uygulanacaktır.

#### **3.1.1.4. Gümrük Kanununun 237'nci Maddesinde Düzenlenen Gümrük Kabahatleri**

Gümrük Kanununun 237'nci maddesi toplam yedi fıkrayı bünyesinde barındırmaktadır. Her fıkroda farklı bir kabahat düzenlenmektedir. Bu kabahatlerin içeriği ve kapsamı aşağıda sırasıyla açıklanacaktır

Gümrük Kanununun 237'nci maddesine göre;

*"1. 35/A ila 35/C madde hükümlerine göre verilen özet beyan veya özet beyan olarak kullanılan ticari veya resmi belgelerdeki kayıtlı miktara göre noksan çıkan kapların mahrecinden yüklenmemiş veya yanlışlıkla başka yere çıkartılmış veya kaza ve avarya sonucunda yok olmuş veya çalınmış bulunduğu gümrük idaresince belirlenecek süre içinde kanıtlanamadığı takdirde bu noksan kaplara ait eşyadan tarife pozisyonuna veya tarife pozisyonu tespit edilemiyor ise cinsine ve türüne göre tarifede dahil olduğu faslın en yüksek vergiye tabi pozisyonuna göre hesaplanacak gümrük vergileri kadar para cezası alınır.*

*2. 1 inci fıkraya göre ceza belirlenmesi mümkün olamıyorsa, noksan her kap için 241 inci maddenin 1 inci fıkrasında belirlenen miktarda para cezası alınır.*

*3. 35/A ila 35/C madde hükümlerine göre verilen özet beyan veya özet beyan olarak kullanılan ticari veya resmi belgelerdeki kayıtlı miktara göre fazla çıkan kapların yanlışlıkla mahrecinden fazla olarak yüklenmiş olduğu gümrük idaresince belirlenecek süre içinde kanıtlanamadığı takdirde, söz konusu eşyaya el konularak mülkiyetinin kamuya geçirilmesine karar verilir, 177 ila 180 inci madde hükümlerine göre tasfiyeye tabi tutulur ve eşyanın CIF kıymeti kadar para cezası alınır.*

*4. Dökme gelen eşyada yüzde üçü aşmayacak şekilde eşya cinsi itibarıyla Cumhurbaşkanı kararı ile belirlenecek oranlardaki eksiklik ve fazlalıklar için takibat*



yapılmaz. Doğalgaz ürünlerinde boru hatları ile taşınarak ithal edilenler hariç bu oran % 6'yı aşmayacak şekilde uygulanır.

5. Eşya miktarının gümrük idaresince tespit edilmediği ve rejim beyanının belgelerinde kayıtlı miktarlara göre yapıldığı durumlarda, tespit edilen miktar farklılıkları özet beyan eksiklik veya fazlalığı olarak değerlendirilir. Yapılan özet beyan eksiklik veya fazlalık takibatı sonucunda miktar farklılığı nedeniyle cezayı gerektirir bir durum ortaya çıkması halinde, 234 üncü madde hükümleri uygulanmayarak sadece bu madde hükümlerine göre işlem yapılır.

6. Türkiye Gümrük Bölgesine giriş yapan taşıt içerisinde özet beyan verilmeksizin eşya getirildiğinin gümrük idaresince belirlendiği veya eşyanın boşaltılmasına izin verilmesinden sonra gümrük idaresine bildirildiği ve bu eşyanın verilmiş olan özet beyanlardan biri ile ilişkili olmadığı hallerde, söz konusu eşya için özet beyan vermekle yükümlü olan kişinin tespit edilmesi halinde bu kişi, tespit edilememesi halinde ise eşyayı Türkiye Gümrük Bölgesine getiren kişi tarafından, eşyanın yanlışlıkla mahrecinden fazla olarak yüklenmiş olduğu gümrük idaresince belirlenecek süre içinde kanıtlanamadığı takdirde, söz konusu eşyaya el konularak mülkiyetinin kamuya geçirilmesine karar verilir ve 177 ila 180 inci madde hükümlerine göre tasfiyeye tabi tutulur. Ayrıca eşyanın CIF kıymeti kadar para cezası verilir.

7. Birinci, ikinci ve üçüncü fıkralarda belirtilen para cezaları özet beyanı veren kişiden, altıncı fıkrada belirtilen para cezası ise özet beyanı vermekle yükümlü olduğu tespit edilen kişiden, bu kişinin tespit edilememesi halinde eşyayı Türkiye Gümrük Bölgesine getiren kişiden alınır.”

Özet beyan Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşyanın ön bilgilendirme niteliğinde olup eşyanın türüne, ne kadar getirileceğine dair bilgi içermekle birlikte bağlayıcı bir belgedir. Bundan sonra yapılacak işlemler özet beyana göre yapılacağı için belgenin gerçekliği yapılacak gümrük işlemlerinin sağlığı ve gerçeği yansıtması açısından önem taşımaktadır. Gümrük Kanununun 237'nci maddesini açıklama nitelikli ayrıntılı düzenlemelere Gümrük Yönetmeliği'nin 583'üncü maddesinde “özet beyan hükümlerinin ihlali” başlığı altında yer verilmektedir (Türker, 2019: 212).

Gümrük Kanununun 237'inci maddesindeki kabahat fiillerinin seçimlik hareketli olarak düzenlendiği görülmektedir. Bunlar “özet beyan ya da özet beyan olarak

*kullanılan ticari veya resmi belgelerdeki kayıtlı miktara göre noksan kap çıkması” ve “özet beyan ya da özet beyan olarak kullanılan ticari veya resmi belgelerdeki kayıtlı miktara göre fazla kap çıkması” şeklindedir (Kılıç, 2013: 824).*

Özet beyan ya da özet beyan olarak kullanılan ticari veya resmi belgelerdeki kayıtlara göre noksan kap çıkması halinde, noksan kaplara ait eşyanın tarife pozisyonuna ya da tarife pozisyonunu tespit edilemiyorsa cinsine ve türüne göre tarifede bulunduğu faslın en yüksek vergiye tabi pozisyonuna bakarak hesaplanacak gümrük vergileri kadar para cezası uygulanır. Cezanın belirlenmesi mümkün değilse noksan her kap için Gümrük Kanununun 241’inci maddenin 1’inci fıkrasında belirtilen miktarda idari para cezası uygulanır (Ercan, 2016: 162).

Özet beyan ya da özet beyan olarak kullanılan ticari veya resmi belgelerdeki kayıtlara göre fazla kap çıkması halinde, özet beyan fazlası eşyaya el konularak mülkiyetinin kamuya geçirilmesine karar verilmektedir ve eşya 177 ila 180’inci madde hükümlerine göre tasfiyeye tabi tutulacak ve eşyanın CIF kıymeti kadar para cezası alınacaktır (Ercan, 2019: 89).

Gümrük Kanununun 237’nci maddesinin 4’üncü fıkrasına göre; *“Dökme gelen eşyada yüzde üçü aşmayacak şekilde eşya cinsi itibarıyla Cumhurbaşkanlığı kararı ile belirlenecek oranlardaki eksiklik ve fazlalıklar için takibat yapılmaz. Doğalgaz ürünlerinde boru hatları ile taşınarak ithal edilenler hariç bu oran % 6’yı aşmayacak şekilde uygulanır.”* Gümrük Genel Müdürlüğü’nün 2012/2-24.01.2012 sayılı ve tarihli genelgesine göre *“Gümrük Kanununun 237 nci maddesinin dördüncü fıkrasında belirtilen oranların aşıldığı durumlarda, özet beyan takibatı, eksiklik/fazlalığın tamamı için yapılacak ve uygulanması gereken durumlarda cezaî işlem, eksiklik/fazlalığın tamamı üzerinden uygulanacaktır.”* Örneğin, X firmasının ithal ettiği bin ton buğdayın otuz ton fazlalığına (%3’ü) kanunen belirlenen oran içinde kaldığı için bir yaptırım uygulanmazken, Y firmasının ithal ettiği bin ton buğdayın kırk tonluk (%4’ü) fazlalığın tamamının mülkiyetinin kamuya geçirilmesine ve CIF kıymeti kadar para cezası uygulanacaktır. Örnekten de görüldüğü gibi aşan kısım olan %1 için değil tamamı üzerinden yaptırım uygulanmaktadır (Kılıç, 2013: 833).

LPG, doğal gaz türü gazların taşınması esnasında olabilecek teknik noksanlıklara Gümrük Kanununun 237'nci maddesinde yer verilmemiştir. Katı ya da sıvı bir eşyanın noksanlığı kaza veya çalınmadan kaynaklandığı kanıtlanabilse de taşıma sırasında eşyanın niteliği gereği oluşabilecek noksanlıklar açısından aynı şeyi söylemek mümkün olmadığından uygulamada yükümlüler ile gümrük idaresi arasında uyumsuzluklara yol açmaktadır (Ercan, 2019: 89).

Gümrük Kanununun 35/B maddesinin 6'ncı fıkrasına göre; *“Dördüncü ve beşinci fıkralarda belirtilen kişilerin talep etmeleri halinde, özet beyanın verilmesinden sonra bir veya daha fazla bilginin değiştirilmesine gümrük idarelerince izin verilir. Ancak;*

- a) Özet beyanı veren kişiye eşyanın muayene edileceğinin bildirilmesinden,*
- b) Söz konusu bilgilerin yanlış olduğunun tespit edilmesinden,*
- c) Eşyanın boşaltılmasına izin verilmesinden, sonra özet beyanda değişiklik yapılmasına izin verilmez.”*

Özet beyana göre ortaya çıkan eksiklik ya da fazlalıklar gümrük idaresi tarafından belirlenecek süre de kanıtlanırsa 237'nci madde hükümlerine göre ceza verilemez. Kanıtlamazsa ilgili kanun hükümlerine göre idari para cezası uygulanır. Tek özet beyanda kayıtlı birden fazla oluşan eşyanın bir bölümünde fazlalık bir bölümünde ise eksiklik olabilir. Böyle bir durumda aynı belgeyle beyan edilse dahi farklı iki fiilden bahsedileceği için her fiilin cezası ayrı ayrı verilmektedir (Kılıç, 2013: 825).

Gümrük idaresince fark edilen özet beyan eksiklik ya da fazlalık durumunda miktar farklılığı sebebiyle cezai bir durum ortaya çıkarsa Gümrük Kanununun 234'üncü madde hükümleri değil sadece bu madde hükümleri uygulanmaktadır.

Türkiye Gümrük Bölgesine giriş yapan taşıtın içinde özet beyan vermeden eşya getirildiği gümrük idaresince fark edildiği ya da eşyanın boşaltılmasına izin verildikten sonra gümrük idaresine bildirildiği ve ilgili eşyanın verilen özet beyanlardan biri ile ilişkisi olmadığının anlaşılması halinde, bu eşyaya dair özet beyan vermekle yükümlü kişi tespit edilirse bu kişi, tespit edilememesi durumunda eşyayı Türkiye Gümrük Bölgesine getiren kişi aracılığıyla eşyanın yanlışlıkla çıkış yerinden fazla yüklenmiş

olduğu gümrük idaresince belirlenen süre içerisinde kanıtlanamadığı takdirde ilgili eşyaya el konularak mülkiyetinin kamuya geçirilmesine ve 177 ila 180'inci madde hükümlerine göre tasfiye edilmesinin yanı sıra eşyanın CIF kıymeti kadar para cezası uygulanmaktadır.

Gümrük Kanununun 237'nci maddesinin 1'inci, 2'nci ve 3'üncü fıkralarında belirtilen para cezaları özet beyanı veren kişiden, 6'ncı fıkrasında belirtilen para cezası özet beyanı vermekle yükümlü kişiden, bu kişi tespit edilemiyor ise eşyayı Türkiye Gümrük Bölgesine getiren kişiden alınmaktadır.

### **3.1.1.5. Gümrük Kanununun 238'inci Maddesinde Düzenlenen Gümrük Kabahatleri**

Gümrük Kanununun 238'inci maddesi toplam dört fıkrayı bünyesinde barındırmaktadır. Her fıkroda farklı bir kabahat düzenlenmektedir. Bu kabahatlerin içeriği ve kapsamı aşağıda sırasıyla açıklanacaktır

Gümrük Kanununun 238'inci maddesine göre; *“1. 241 inci maddenin üçüncü fıkrasının (h), (l) ve (m) bentleri, dördüncü fıkrasının (g) ve (h) bentleri ile beşinci fıkrasının (b) bendinde belirtilen durumlar hariç;*

*a) Dahilde işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi ile geçici ithalat rejimine ilişkin hükümlerin ihlali hâlinde, eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı,*

*b) Tam muafiyet suretiyle geçici olarak ithal edilen özel kullanıma mahsus taşıtlara ilişkin rejim ihlallerinde, gümrük vergileri tutarının dörtte biri,*

*c) Dahilde işleme rejimi ve gümrük kontrolü altında işleme rejimine ilişkin hükümler ihlal edilmekle birlikte, rejim kapsamı ithal eşyasının işleme faaliyetindeki hâli veya işlem görmüş ürün hâli de dahil olmak üzere, gümrük gözetiminden mevzuata aykırı olarak çıkarılmamış olduğunun tespiti hâlinde, ithal eşyasının gümrük vergileri ile ilgili rejime ilişkin beyannamenin tescil tarihinden tespit yapıldığı tarihe kadar geçen süre için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında faizin toplamı kadar,*

*d) (b) bendinde belirtilen taşıtlar hariç olmak üzere, geçici ithalat rejimi kapsamında ithal edilen eşyanın süresi içerisinde gümrükçe onaylanmış başka bir işlem veya kullanıma tabi tutulmaması durumunda gümrük vergileri ile rejime ilişkin*

*beyannamenin tescil tarihinden tespit yapıldığı tarihe kadar geçen süre için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında faizin toplamı kadar, idari para cezası verilir.*

*2. Birinci fıkranın (c) ve (d) bentlerinde belirtilen eşyanın, yapılacak tebligat tarihinden itibaren altmış gün içinde gümrükçe onaylanmış başka bir işlem veya kullanıma tabi tutulmaması hâlinde, ayrıca gümrük vergileri tutarında idari para cezası verilir.*

*3. Birinci fıkraya göre verilen cezalar 241 inci maddenin altıncı fıkrasında belirtilen miktardan az olamaz.*

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

Örneğin ABC A.Ş. üretim faaliyetinde kullanmak üzere Çin’den makine geçici ithalatı yapmıştır. Bu geçici ithalat kapsamındaki eşya 01.02.2020 tarihinde yurda giriş yapmış ve altı ay süreyle geçici ithalat izni alınmıştır. Ancak eşya gümrük idaresince kontrol edildiğinde 01.11.2020 tarihinde hala firma merkezinde bulunduğu anlaşılmıştır. Böylelikle geçici ithalat rejimi hükmü ihlal edilmiştir. Bu durumda Gümrük Kanununun 238’inci madde hükmü gereği cezai işlem uygulanacaktır.

Makinenin fatura değeri = 150.000 \$

1\$ = 6 TL

Gümrük vergisi = %20

KDV = %1

Makinenin TL değeri = 150.000 x 6 = 900.000 TL

Makinenin gümrük vergisi = 900.000 x %20 = 180.000 TL

Makinenin KDV'si =  $(900.000 + 180.000) \times \%1 = 10.800$  TL

Uygulanacak cezai işlem;

Gümrüklenmiş değerinin iki katı

Gümrüklenmiş değer(ithal eşyası için) = CIF + gümrük vergileri

Bu işlem için ceza tutarı =  $(900.000 + 180.000 + 10.800) \times 2 = 2.181.600$  TL

Yukarıdaki kanun maddesinde geçen kabahatin konusunu oluşturan rejimlerin tanımları Gümrük Kanununda açıklanmaktadır. Dahilde işleme rejimi Gümrük Kanununun 108'inci maddesinde “*Serbest dolaşımda olmayan eşya, işlem görmüş ürünlerin üretiminde kullanılmasından sonra Türkiye Gümrük Bölgesinden yeniden ihraç edilmesi amacıyla, gümrük vergileri ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın ve vergileri teminata bağlanmak suretiyle, dahilde işleme rejimi kapsamında geçici olarak ithal edilebilir. Eşyanın işlem görmüş ürünler şeklinde ihracı halinde, teminat iade olunur. Eşyanın bu şekilde dahilde işleme rejiminden yararlanmasına şartlı muafiyet sistemi*” olarak,

Gümrük kontrolü altında işleme rejimi Gümrük Kanununun 123'üncü maddesinde “*Serbest dolaşıma girmemiş eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesinde, ithalat vergilerine veya ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın, niteliğini veya durumunu değiştiren işlemlere tabi tutulmaları ve bu işlemlerden elde edilen ürünlerin gümrük vergileri üzerinden serbest dolaşıma girmelerine ilişkin hükümlerin uygulandığı rejimdir. Elde edilen bu tür ürünler, işlenmiş ürün olarak*”,

Geçici ithalat rejimi ise Gümrük Kanununun 128'inci maddesinde “*Serbest dolaşıma girmemiş eşyanın ithalat vergilerinden tamamen ya da kısmen muaf olarak ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın, Türkiye Gümrük Bölgesi içinde kullanılması ve bu kullanım sırasındaki olağan yıpranma dışında, herhangi bir değişikliğe uğramaksızın yeniden ihracına olanak sağlayan hükümlerin uygulandığı rejimdir.*” şeklinde tanımlanmaktadır.

Gümrük Kanununda belirtilen tanımlarda göz önünde bulundurulduğunda dahilde işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi ve geçici ithalat rejiminde eşyaya ithalat vergileri açısından tamamen veya kısmen muafiyet ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmamak şeklinde olanaklar sağlanmaktadır. Bu olanaklar üç rejimde de bir taahhüt karşılığında yapılmaktadır (Türker, 2019: 227).

Açıklanan rejimlerde eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine ithal edilebilmesi belli kayıt ve şartlara bağlanmıştır. Bu kayıt ve şartların ihlali halinde gümrük kabahati oluşmaktadır. Oluşan gümrük kabahatlerine de yaptırımlar uygulanmaktadır. Bu yaptırımların amaçları, ihraç ürünlerine dış piyasadaki rekabet açısından güç kazandırmak, mevcut donanımlarla yapılması külfetli olan işlerin yapılması, ihraç pazarlarını geliştirmek ve çeşitlendirmek, hammadde teminiyle ihracatı artırmak ve kamunun zarar görmesinin önüne geçip kamunun yararını sağlamaktır (Gültekin, 2019: 133).

7190 sayılı Kanun ile Gümrük Kanununun 238’inci maddesinde bazı değişiklikler yapılmıştır. Değişikliklerin gerekçesi olarak *“farklı rejimler ve durumlara ilişkin ceza hükümleri içermesi nedeniyle daha açık ifade edilebilmesini teminen fıkra bentler halinde yeniden düzenlenmiştir”* ifadesine yer verilmektedir. Yapılan değişiklikler ise 1’inci fıkraya c ve d bendi eklenmiş devamına ise bunlarla bağlantılı olan 2’nci madde eklendiği görülmektedir.

7190 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle Gümrük Kanununun 238’inci maddesinin 1’inci fıkrasının a bendindeki *“Dahilde işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi ile geçici ithalat rejimine ilişkin hükümlerin ihlali hâlinde”* halinde uygulanacak ceza eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı şeklindeyken aynı ihlal ile birlikte *“rejim kapsamı ithal eşyasının işleme faaliyetindeki hâli veya işlem görmüş ürün hâli de dahil olmak üzere, gümrük gözetiminden mevzuata aykırı olarak çıkarılmamış olduğunun tespiti hâlinde”* uygulanacak ceza *“ithal eşyasının gümrük vergileri ile ilgili rejime ilişkin beyannamenin tescil tarihinden tespit yapıldığı tarihe kadar geçen süre için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında faizin toplamı kadar”* uygulanmaktadır. Aynı kabahatin mevzuata aykırı çıkarılmamasının tespitinde uygulanacak cezanın daha hafif olduğu görülmektedir.

7190 sayılı Kanun ile yapılan değişlikle Gümrük Kanununun 238'inci maddesinin 1'inci fıkrasının b bendindeki “*Tam muafiyet suretiyle geçici olarak ithal edilen özel kullanıma mahsus taşıtlar*” hariç “*geçici ithalat rejimi kapsamında ithal edilen eşyanın süresi içerisinde gümrükçe onaylanmış başka bir işlem veya kullanıma tabi tutulmaması durumunda*” uygulanacak ceza “*gümrük vergileri ile rejime ilişkin beyannamenin tescil tarihinden tespit yapıldığı tarihe kadar geçen süre için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında faizin toplamı kadar*” olduğu görülmektedir.

Gümrük Kanununun 238'inci maddesinin 1'inci fıkrasındaki c ve d bendindeki eşyanın tebligat tarihini takiben altmış gün içinde gümrükçe onaylanmış işlem ya da kullanıma tabi tutulmaması halinde uygulanacak cezaya ilaveten gümrük vergileri tutarında idari para cezası uygulanmaktadır.

Gümrük Kanununun 238'inci maddesinin 1'inci fıkrasına göre verilecek cezalar aynı Kanunun 241'inci maddesi 6'ncı fıkrasında belirtilen tutardan daha az olamamaktadır.

Genel yönetim kapsamı dahilinde olan kamu idarelerinin Gümrük Kanununun 238'inci maddesinde açıklanan kabahatleri işlemesi halinde o kanuna göre ceza verilmemekte, 241'inci maddenin 1'inci fıkrasına göre ceza verilmektedir. Ayrıca yine genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin Gümrük Kanununun 241 inci maddesinin 3'üncü fıkrasının h, l ve m bentleri, 4'üncü fıkrasının g ve h bentleri ve 5'inci fıkrasının b bendinde belirtilen kabahatleri işlemesi halinde de bahsedilen maddelere göre değil 241'inci maddesinin 1'inci fıkrasına göre ceza uygulanmaktadır. Böylece genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin yaşayabileceği bazı kabahatlerde o kabahat hükmünden istisna tutulup farklı bir cezaya tabi tutulduğu görülmektedir.

Gümrük Kanununun 238'inci maddesinde geçen bazı fiiller 241'inci madde kapsamında değerlendirilmektedir. Bu fiiller Gümrük Kanununun 241'inci maddenin 3'üncü fıkrasının h bendi “*Dâhilde işleme rejimi ve gümrük kontrolü altında işleme rejimi kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşyanın izin verilen süresinin*



*bitimini takiben bir ay içerisinde rejimin gerektirdiği işlemlerinin bitirilmesi, yeniden ihracı veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması,”*

Gümrük Kanununun 241’inci maddenin 3’üncü fıkrasının l bendi “*Geçici ithalat rejimi kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşyanın verilen sürenin bitimini takiben bir ay içerisinde yeniden ihraç edilmesi veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması,”* örneğin EFG A.Ş. geçici ithalat rejimi kapsamında 06.03.2020 tarihinde üretimde kullanılmak üzere kesme makinası getirilmiştir, 6 ay geçici ithalat rejimi için izin alınmıştır. Ancak eşyanın yurtdışına çıkışı 04.10.2020 tarihinde yapılmıştır. Buradan süre sonu olan 06.09.2020 tarihi 1 aydan az bir süre için aşıldığından bu fıkra uyarınca cezai işlem uygulanacaktır.

Gümrük Kanununun 241’inci maddenin 3’üncü fıkrasının m bendi “*Geçici ithalat rejimi kapsamında ithal edilen eşyanın gümrük idaresine bilgi verilmeden, ancak süresi içerisinde Türkiye Gümrük Bölgesinin dışına çıkarıldığıнын kabul edilebilir belgelerle kanıtlanması.”* örneğin KLM A.Ş. geçici ithalat rejimi kapsamında yurda getirilen eşya, bir başka ihracat eşyası bünyesinde yurtdışı edilmiş ancak bu durumdan ilgili Gümrük Müdürlüğü’ne bilgi verilmemiştir, ancak firma tarafından yurtdışına gönderildiğine dair gerekli belgeler ibraz edilmiştir. Bu durumda bu fıkra uyarınca cezai müeyyide uygulanacaktır

Gümrük Kanununun 241’inci maddenin 4’üncü fıkrasının g bendi “*Geçici ithalat rejimi kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşyanın verilen sürenin bitimini takiben iki ayı aşmayan sürede yeniden ihraç edilmesi veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması,”*

Gümrük Kanununun 241’inci maddenin 4’üncü fıkrasının h bendi “*Dâhilde işleme rejimi ve gümrük kontrolü altında işleme rejimi kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşyanın izin verilen süresinin bitimini takiben iki ayı aşmayan süre içerisinde rejimin gerektirdiği işlemlerinin bitirilmesi, yeniden ihracı veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması,”*

Gümrük Kanununun 241’inci maddenin 5’inci fıkrasının b bendi “*Geçici ithalat rejimi kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen taşıtlara verilen sürenin bitimini*

*takiben üç ayı aşmayan sürede yeniden ihraç edilmesi veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması.”* şeklindedir. Bu fiiller Gümrük Kanununun 238’inci maddesinin kapsamında değildir ve bu fiillere Gümrük Kanununun 241’inci maddenin 1’inci fıkrası hükmü uygulanmaktadır.

5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun 3’üncü maddesinin 4’üncü fıkrası hükmünden *“Belli bir amaç için kullanılmak veya işlenmek üzere ülkeye geçici ithalat ve dahilde işleme rejimi çerçevesinde getirilen eşyayı, hile ile yurt dışına çıkarmış gibi işlem yapan kişi, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır.”* Anlaşılacağı üzere hile ile yurtdışına çıkmış gibi işlem yapılması kabahat olarak değil suç olarak değerlendirilmektedir (Türker, 2019: 230).

Failinin gerekli özen ve dikkati göstermesine rağmen elinde olmayan sebeplerden (mücbir neden) dolayı yaşanan rejim ihlallerinde faile atfedilecek bir kusur olmadığı için ceza verilmesi söz konusu olmamaktadır. Örneğin geçici ithalat rejimi ile Türkiye’ye getirilen aracın sele kapılarak kaybolması gibi durumlar mücbir neden olarak kabul edilip kişiye kusur atfedilemeyeceği için kabahat oluşmayacaktır (Kılıç, 2013: 844).

### **3.1.2. Usulsüzlüklere İlişkin Gümrük Kabahatleri**

4458 Sayılı Gümrük Kanununun üçüncü bölümünün 239 ila 241’inci maddelerinde “Usulsüzlüklere İlişkin Cezalara” yer verilmektedir. Bu başlık altında yer alan kabahatlere ve bunlara uygulanacak cezalara sırasıyla aşağıda değinilecektir

#### **3.1.2.1. Gümrük Kanununun 239’uncu Maddesinde Düzenlenen Gümrük Kabahatleri**

Gümrük Kanununun 239’uncu maddesi toplam iki fıkrayı bünyesinde barındırmaktadır. Her fıkroda farklı bir kabahat düzenlenmektedir. Bu kabahatlerin içeriği ve kapsamı aşağıda sırasıyla açıklanacaktır

Gümrük Kanununun 239’uncu maddesinin 1’inci fıkrasına göre; *“İthalat veya ihracat vergilerinden muaf eşyayı 33 üncü madde hükümleri gereğince belirlenen*

*gümrük kapıları dışında başka yerlerden izinsiz olarak ithal veya ihraç veya bunlara teşebbüs edenlerle, bu tür eşyayı gümrük işlemlerini yaptırmaksızın yurda sokanlar veya çıkarılanlar ile buna teşebbüs edenlerden, söz konusu eşyanın ithalata konu olması halinde, CIF değerinin, ihracata konu olması halinde ise FOB değerinin onda biri oranında para cezası alınır.”*

Bu kabahat de gümrük vergilerinden muaf eşya için yaptırım uygulanmaktadır. Gümrük vergilerinden muaf ise kanun koyucunun amacı vergilerin eksiksiz alınması değildir. Burada devlet eşya giriş çıkışını gümrük idaresi kontrolü altında yapmak ve bu idarelerin otoritesini sağlamaya çalışmaktadır (Kılıç, 2013: 852).

Bahsedilen maddenin uygulanabilmesi için eşya ithale konu ise ithalat vergilerinde, ihraca konu ise ihracat vergilerinin hepsinden muaf olması gerekir yalnızca gümrük vergisinden muaf olması durumunda bu madde uygulanamaz. Ayrıca eşyanın ithalinin ya da ihracının kanunen yasak olmaması gerekir. Kanunen yasak olması halinde 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun 3’üncü maddesine göre işlem yapılması gerekir (Kılıç, 2013:853)

Gümrük Kanununun 33’üncü maddesine göre *“Türkiye Gümrük Bölgesine giriş ve çıkış gümrük kapılarından yapılır. Türkiye Gümrük Bölgesinin giriş noktalarındaki gümrük kapıları ile içeride bulunan gümrük kapıları arasında belirli yolların takip edilmesi zorunludur. Giriş ve çıkış kapıları ile bunları birbirine bağlayan yollar ve hava taşıtlarının Türkiye Gümrük Bölgesinde inebilecekleri gümrük işlemi yapılan havalimanları ilgili kamu kuruluşlarının görüşleri alınarak, Müsteşarlıkça tespit edilerek Resmi Gazetede yayımlanır.*

*Genel hizmete açık demiryolları gümrük yolu sayılır.”* Bu hüküm ile Türkiye Gümrük Bölgesine yapılacak giriş ve çıkışların gümrük kapılarından yapılması zorunlu olduğu görülmektedir (Türker, 2019: 241).

Gümrük Kanununun 239’uncu maddesinin 1’inci fıkrasındaki kabahate bakıldığında seçimlik hareketli fiiller olduğu görülmektedir. Bu hareketler;

- İthalat vergilerinden muaf eşyanın gümrük kapıları dışından ithal edilmesi,
- İhracat vergilerinden muaf eşyanın gümrük kapıları dışından ihraç edilmesi,

- İthalat vergilerinden muaf eşyanın gümrük işlemleri yaptırılmaksızın yurda sokulması,
- İhracat vergilerinden muaf eşyanın gümrük işlemleri yaptırılmaksızın yurttan çıkarılması, şeklinde dört seçimlik hareketten birisini gerçekleştirilmesiyle kabahat işlemi demektir (Türker, 2019: 240).

Gümrük işlemi yalnızca eşyanın serbest dolaşıma sokulması değildir. Eşyanın gümrüğe sunulmasından, özet beyanın verilmesi, geçici depolama alanına alınması, gümrükçe onaylanmış işleme tabi tutulmasına kadar olan işlemlerin tamamı gümrük işlemi kapsamaktadır (Kılıç, 2013: 854). Gümrük işlemleri bir bütün olarak değerlendirilip nihai sonuca bu sıralı işlemler sonucundan ulaşılmaktadır. Özet beyan verildiği halde sonrasındaki işlemlere tabi tutulmamış eşya olması halinde, gümrük işlemlerinin bir kısmı yerine getirilmediği için idari işlem sonuçlanmamış sayılıp ilgili eşya gümrük işlemine tabi tutulmamış kabul edilerek idari yaptırım uygulanacaktır (Türker, 2019: 241).

Kabahatler Kanununun 13'üncü maddesinde “*Kabahate teşebbüs cezalandırılmaz. Ancak, teşebbüsün de cezalandırılabilmesine dair ilgili kanunda hüküm bulunan haller saklıdır. Bu durumda, Türk Ceza Kanununun suça teşebbüse ve gönüllü vazgeçmeye ilişkin hükümleri, kabahatler bakımından da uygulanır.*” hükmü yer almaktadır. Kabahate teşebbüs cezalandırılmasa da ilgili kanunda hüküm düzenlenmesi halinde kabahate teşebbüsün cezalandırılabilmesi görülmektedir.

Örneğin Türkiye Gümrük Bölgesinden gümrük vergilerinden muaf eşyayı gümrük kapıları dışından çıkartmak için güneşin batmasını sınıra yakın bir yerde bekleyen failin kolluk kuvvetleri tarafından yakalanması halinde kabahatin neticesi gerçekleşmediği için kabahate teşebbüs cezalandırılacaktır. Burada fail fikri hayattan fiziki hayata geçip eylemini yapmaya başlamıştır. Fakat fail gümrük kapısından geçerken gümrük vergilerinden muaf eşyayı gizleyip gümrük işlemlerine tabi tutmak istememesinin anlamsız olduğunu düşünüp gümrük işlemlerini başlatmak için gümrük idaresine bildirirse teşebbüs hükümleri değil gönüllü vazgeçme sayılıp onun hükümleri uygulanacaktır (Türker, 2019: 243).

Gümrük Kanununun 239'uncu maddesinin 2'nci fıkrasına göre; *“Gümrük vergileri ödenmek suretiyle ihraç edilebilen eşyayı, gümrük işlemlerine tabi tutmaksızın veya gümrük vergileri kısmen veya tamamen ödenmeksizin Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkaranlara eşyanın gümrük vergilerinin yanı sıra bu vergilerin iki katı idari para cezası verilir.”*

Bu kabahat daha önce 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun 3'üncü maddesinin 15'inci fıkrasında, 6455 sayılı Kanun ile Gümrük Kanununa aktarılmıştır (Kılıç, 2013: 786).

Gümrük Kanununun 239'uncu maddesinin 2'nci fıkrası göz önünde bulundurulduğunda düzenlenen hareketlerin seçimlik hareketli olduğu görülmektedir. Bu ayırım şu şekilde yapılabilmektedir;

- İlk hareket, gümrük vergilerinin ödenmek suretiyle ihraç edilebilen eşyanın gümrük işlemlerine tabi tutmaksızın Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkarılması şeklinde belirtilebilir. Kaçakçılıkla mücadele kanununun 3'üncü maddesinin 1'inci fıkrasına göre eşyanın ülkeye gümrük işlemlerine tabi tutulmaksızın sokulması yani ithal edilmesi suç iken aynı fiil ülkeden eşya çıkarılması yani ihraç edilmesi durumunda gümrük kanununda kabahat olarak düzenlenmiştir.

- İkinci hareket, Gümrük vergileri ödenmek suretiyle ihraç edilebilen eşyanın gümrük vergileri kısmen veya tamamen ödenmeksizin Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkarma şeklinde belirtilebilir. Bu hareketin ülkeye eşya sokulması yani ithal edilmesi olarak gerçekleşmesi Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun 3'üncü maddesinin 2'nci fıkrasına göre suç oluşturmaktadır (Türker, 2019: 165).

6455 sayılı Kanun ile değişiklik yapılmadan Kaçakçılık ile Mücadele Kanununda yer alırken fillerin “aldatıcı işlem ve davranışlarla yapılması” kavramına yer verilmişti. Yeni düzenleme de bu kavrama yer verilmemiş olsa da hareketlerin aldatıcı işlem ve davranışlarla yapılması muhtemeldir fakat kabahatin oluşumu için şart değildir (Kılıç, 2013: 787).

### **3.1.2.2. Gümrük Kanununun 241'inci Maddesinde Düzenlenen Gümrük Kabahatleri**

Gümrük Kanununun 241'inci maddesi toplam yedi fıkrayı bünyesinde barındırmaktadır. Her fıkroda farklı bir kabahat düzenlenmektedir. Bu kabahatlerin içeriği ve kapsamı aşağıda sırasıyla açıklanacaktır

#### **3.1.2.2.1. Gümrük Kanununun 241'inci Maddesinin 1'inci Fıkrasında Düzenlenen Kabahatler**

Gümrük Kanununun 1'inci ve 2'nci fıkralarına göre;

*“1. Bu Kanunda ayrı bir ceza tayin edilmiş haller saklı kalmak üzere, bu Kanuna ve bu Kanunda tanınan yetkilere dayanılarak çıkarılan ikincil düzenlemelerle getirilen hükümlere aykırı hareket edenlere söz konusu düzenlemelerde açıkça öngörülmüş olması kaydıyla altmış TL usulsüzlük cezası uygulanır.*

*2.1 inci fıkroda belirtilen miktar, her yıl, bir önceki yıla ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılır, bu hesaplamada 1.000.000 TL'sına kadar olan tutarlar dikkate alınmaz.”*

5911 sayılı Kanun ile 241'inci maddenin 1'inci fıkrasında değişiklik yapılmıştır. Değişiklik yapılmadan önce *“Bu Kanunda ayrı bir ceza tayin edilmiş haller saklı kalmak üzere, bu Kanuna ve bu Kanunda tanınan yetkilere dayanılarak çıkarılan tüzük, yönetmelik, tebliğ ve talimatlarla getirilen şekil ve usullere aykırı hareket edenlere ...”* ibaresi yer alırken değişiklik ile bu ibare *“ Bu Kanunda ayrı bir ceza tayin edilmiş haller saklı kalmak üzere, bu Kanuna ve bu Kanunda tanınan yetkilere dayanılarak çıkarılan ikincil düzenlemelerle getirilen hükümlere aykırı ... ”* şeklini almıştır. Para cezası verilecek fiillerin ve cezalarının Gümrük Kanununda ya da buna dayanarak çıkartılan ikincil belirtilmiş olması gerekmektedir. Gümrük idareleri kendiliklerinden rastgele bir fiili mevzuata aykırı sayarak para cezası veremeyecektir. Bunun gereği *“kabahat/suç ve cezanın kanuniliği ilkesi”* dir (Kılıç, 2013: 859).

Gümrük Yönetmeliği'nin 584'üncü maddesine göre; *“Ek-82'de yer alanlarla Müsteşarlıkça yayımlanan diğer Yönetmelik ve Tebliğlerde açıkça belirlenen fiilleri*

*işleyenlere, Kanununun 241 inci maddesinin birinci fıkrası hükmü uyarınca 60 TL usulsüzlük cezası uygulanır.” Ek-82’de elli altı bent şeklinde düzenlenmiş ve incelendiğinde her bendin ayrı bir hareketi kapsadığı görülmektedir.*

### **3.1.2.2.2. Gümrük Kanununun 241’inci Maddesinin 3’üncü Fıkrasında Düzenlenen Kabahatler**

Gümrük Kanununun 241’inci maddesinin 3’üncü fıkrasına göre; *“Usulsüzlük cezası aşağıdaki hallerde 1 inci fıkra da belirtilen miktarın iki katı olarak” uygulanmaktadır. Bu fiiller sırasıyla açıklanacaktır.*

Gümrük Kanununun 241’inci maddesinin 3’üncü fıkrasının a bendine göre; *“6 ve 7 nci maddelere göre, gümrük idarelerince verilen kararlara dayanak oluşturan belge ve bilgilerin, ilgili kişiler tarafından yanlış olarak verilmesi”* halinde 241’inci maddenin 1’inci fıkrasında belirtilen tutarın iki katı idari para cezası uygulanmaktadır.

Örneğin ABC isimli mükellef, X Gümrük Müdürlüğü’ne başvuruda bulunarak bağlayıcı tarife bilgisi talebinde bulunmuştur, eşyaya ilişkin gerekli tüm bilgileri Gümrük Müdürlüğü’ne vermiş ancak yapılan incelemede bilgilerin o eşyanın bilgileri olmadığı anlaşılmıştır. Bu durumda bu fıkra uyarınca cezai müeyyide uygulanacaktır.

Gümrük Kanununun 6’ncı maddesine göre mevzuatın uygulanmasına ilişkin karar verilmesini isteyen kişi ilgili kararın verilmesi için gerekli olan bütün bilgi ve belgeleri gümrük idaresine ibraz etmek zorunda olup, aynı Kanunun 7’nci maddesine göre idare ilgilinin lehine verilen kararın yanlış ya da eksik bilgiler içeriyorsa kararı iptal edebilecektir (Bozkurt, 2019: 74).

Türk Ceza Kanunu ya da başka bir kanuna göre yanlış bilgi ve belge verme fiili suç teşkil ettiği durumda takibat bu kanuna göre yapılmalıdır. Türk Ceza Kanununun 206’ncı maddesine göre; *“Bir resmi belgeyi düzenlemek yetkisine sahip olan kamu görevlisine yalan beyanda bulunan kişi, üç aydan iki yıla kadar hapis veya adli para cezası ile cezalandırılır.”* Aynı kanunun 207’nci maddesine göre; *“(1) Bir özel belgeyi sahte olarak düzenleyen veya gerçek bir özel belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren ve kullanan kişi, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.*

(2) *Bir sahte özel belgeyi bu özelliğini bilerek kullanan kişi de yukarıdaki fıkra hükmüne göre cezalandırılır.*” (Kılıç, 2013: 860).

Birden fazla yanıltıcı belge verilirse; Aynı anda birden fazla yanıltıcı belge verilmesi halinde bu durum tek fiil olarak değerlendirilip tek kabahat oluşturulacaktır. Yanıltıcı belgeler ayrı ayrı hareketler olarak değerlendirilebilecek zaman aralığına sahip olması halinde kabahatlerde içtima hükümleri gereğince ayrı ayrı kabahat oluşacaktır (Türker, 2019: 257).

Gümrük Kanununun 241’inci maddesinin 3’üncü fıkrasının b bendine göre; *“Vergi kaybı doğurmamasına karşın, 24 üncü maddeye göre birbirleriyle ilişkisi bulunan kişiler arasında bir satış işlemi olması ve bu ilişkinin beyan edilmemesi”* halinde 241’inci maddenin 1’inci fıkrasında belirtilen tutarın iki katı idari para cezası uygulanmaktadır.

Örneğin Y Gümrük Müdürlüğü’nce yapılan araştırmada, gönderici firma olan C firmasının alıcı firma olan B firmasının yüzde 10 oranında hissesine sahip olduğu anlaşılmiş ancak kıymet bildirim formunda alıcı ve satıcı arasında ilişki yoktur şeklinde beyanda bulunulduğu görülmüştür. Bu durumda bu fıkra uyarınca cezai yaptırım uygulanacaktır.

Gümrük Kanununun 24’üncü maddesinin 1’inci fıkrasına göre; *“ithal eşyasının gümrük kıymeti, eşyanın satış bedelidir.”* Aynı fıkranın d bendinde de eşyanın satış bedelinin gümrük kıymetine esas alınabilme şartlarında bir tanesi *“alıcı ve satıcı arasında bir ilişki bulunmaması”* olarak belirtilmektedir. Bahsedilen maddenin 2’inci fıkrasında *“satış bedelinin belirlenmesinde, alıcı ile satıcı arasında bir ilişkinin varlığı, satış bedelinin reddedilmesi için tek başına yeterli bir neden oluşturmaz. Böyle durumlarda, satışa ilişkin koşullar incelenerek, bu ilişkinin fiyatı etkilemediği belirlenirse, satış bedeli kabul edilir. Gümrük idaresi, beyan sahibi veya diğer kaynaklardan elde ettiği bilgilere dayanarak, söz konusu ilişkinin fiyatı etkilediği kanısına varırsa, bu hususları beyan sahibine yazılı olarak bildirir. Süresi içinde verilmek şartıyla beyan sahibinin cevap hakkı saklıdır.”* ibaresi yer almaktadır.



Bu kabahatte kabahate konu eşya gümrük kıymetinin tespit edildiği satım sözleşmesine konu eşyayken dikkat edilmesi gereken husus sözleşme tarafları arasında ilişki bulunmasıdır. Yani konu beyannamede bulunan kişinin durumudur, ithalat eşyasının konusunu oluşturan eşya değildir. Bununla beraber Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen veya çıkarılan eşya hakkında uyulması gerekli kuralların düzenlendiği normları da içermektedir. Kabahatin oluşabilmesi için ithal edilecek eşyanın bulunması ve bu eşyanın gümrük kıymetinin tespitini sağlayan bir satış sözleşmesi bulunmalıdır. Kabahatin konusu da satım sözleşmesinin tarafları arasındaki ilişkidir (Türker, 2019: 258).

Gümrük Yönetmeliği'nin 55'inci maddesinde alıcı ve satıcı arasındaki ilişki varlığını oluşturacak haller belirtilmektedir. Bunlar; *“(1) Gümrük kıymetinin belirlenmesinde alıcı ile satıcı arasındaki ilişkinin varlığı yalnızca aşağıdaki durumlarda kabul edilir.*

- a) Birbirlerinin memuru veya idarecileri olmaları,*
  - b) Birbirlerinin yasal ortakları olmaları,*
  - c) İşçi ve işveren ilişkisi içinde bulunmaları,*
  - ç) Her iki firmanın oy hakkı veren hisse senedi veya sermaye paylarının en az %5'i doğrudan veya dolaylı olarak aynı kişilere ait olması veya bu kişilerin kontrolü altında veya elinde bulunması,*
  - d) Birinin diğerini dolaylı veya dolaysız olarak kontrol etmesi,*
  - e) Her ikisinin de doğrudan veya dolaylı olarak bir üçüncü kişi tarafından kontrol edilmesi,*
  - f) Her ikisinin birlikte, bir üçüncü kişiyi doğrudan veya dolaylı olarak kontrol etmesi,*
  - g) Aynı ailenin üyeleri olmaları.*
- (2) Tek acente, tek distribütör veya tek bayii olarak birbiri ile iş ilişkisi içinde bulunan kişilerin yukarıdaki kısıtlara uymamaları durumunda, ilişki içinde olmadıkları kabul edilir.”* şeklindedir.

Taraflar arasında ilişki bulup gümrük kıymetinden dolayı bir vergi kaybı oluşması halinde bu durum kaçakçılık suçuna vücut vereceği için bu kabahatten dolayı yaptırım uygulanmayacaktır (Türker, 2019: 260).

Kanun koyucu bu kabahati gümrük kıymetinin doğru bildirilmesini sağlamak maksatlı koymuştur. Doğru beyan edilen gümrük kıymeti ithalat vergilerinin de doğru tahsil edilmesine olanak sağlayacaktır. Alıcı ve satıcı arasında ilişki olması mutlak surette satış bedeli ile bununla birlikte ödenecek vergileri etkilemesi satış bedelinin gümrük kıymetine esas olmasına engel teşkil etmez. Satışa ilişkin koşullar irdelendiğinde Aralarında ilişki olmasına rağmen, aynı ya da yakın tarihlerde aralarında ilişki olmayan alıcı ve satıcının gerçekleştirdiği alım satımda aynı veya benzer eşya fiyatına işlem yapıldığı ispat edilirse bu satış bedeli kıymete esas alınacaktır. Vergi zayıtı olmadığı halde kanun koyucu kişiler arasında bir ilişki varsa bunun bildirilmesini isteyerek bir nevi dikkat göstereceğinin belli etmiştir (Türker, 2019: 260; Kılıç, 2013: 861).

Gümrük Kanununun 241'inci maddesinin 3'üncü fıkrasının c bendine göre; *“Yabancı limanlardan gelen veya Türkiye Gümrük Bölgesinden yabancı limanlara giden gemilerin geliş ve gidişlerinde yönetmelikle belirlenecek süreler içerisinde donatan veya işleten veya acentası tarafından gümrük idaresine bilgi verilmemesi,”* halinde 241'inci maddenin 1'inci fıkrasında belirtilen tutarın iki katı idari para cezası uygulanmaktadır.

Örneğin Z Gümrük Müdürlüğü'nce yapılan incelemede Rusya Soçi Limanı'ndan gelen geminin ilgili mevzuatında belirtilen süreler içinde geliş esnasında acentesi tarafından bilgi verilmediği tespit edilmiştir. Bu durumda bu fıkra uyarınca cezai müeyyide uygulanacaktır.

Gümrük Kanununun 34'üncü maddesinin a bendine göre; *“Yabancı limanlardan gelen veya Türkiye'den yabancı limanlara giden gemilerin geliş ve gidişlerin de yönetmelikle belirlenecek süreler içerisinde donatan veya işleten veya acentası tarafından ilgili gümrük idarelerine bilgi verilir.”*

Gümrük Yönetmeliği'nin 72/Ç maddesinin 4'üncü fıkrasına göre; *“Yabancı limanlardan gelen deniz taşıtının Türkiye Gümrük Bölgesindeki limana varışından en az iki saat önce işleticisi, kaptanı veya bunların temsilcisi tarafından, Ek-10/G'de yer alan Denizyolu Genel Bildirimi ve ekli belgeler veri işleme tekniği yoluyla gümrük idaresine verilir. Bilgisayar sistemlerinde ortaya çıkabilecek yerel veya merkezi arıza hallerinde,*

*Denizyolu Genel Bildiriminin verilmesine ilişkin usul ve esaslar Bakanlıkça belirlenir.” Aynı yönetmeliğinin 72/G maddesinin 1’inci fıkrasına göre; “ Yabancı limanlara giden deniz taşıtının işleticisi, kaptanı veya bunların temsilcisi tarafından, geminin limandan hareketinden en az iki saat önce Ek-10/G’de yer alan Denizyolu Genel Bildirimi ve ekli belgeler veri işleme tekniği yoluyla gümrük idaresine verilir. Bilgisayar sistemlerinde ortaya çıkabilecek yerel veya merkezi arıza hallerinde, Denizyolu Genel Bildiriminin verilmesine ilişkin usul ve esaslar Bakanlıkça belirlenir.”*

Gümrük Kanununun 241’inci maddesinin 3’üncü fıkrasının c bendinde düzenlenen kabahat Türkiye Gümrük Bölgesine giriş çıkış yapan araçların gözetim altına alınmasına ilişkin bir düzenlemedir. Düzenlemenin yerine getirilebilmesi için de araç işleticilerine belirli sorumluluk yüklenmekte ve araca dair bilgi talep edilmektedir. Aksi durumda idari yaptırım uygulanacağı bu kabahat ile hüküm altına alınmaktadır (Türker, 2019: 261). Bu kabahatten dolayı idari yaptırım uygulanabilmesi için sadece bilgi verilmesinin ihmalî yeterli değildir ayrıca belirlenen sürelerle de uymamak gerekmektedir (Türker, 2019: 262).

Gümrük Kanununun 241’inci maddesinin 3’üncü fıkrasının d bendine göre; “35/A maddesine göre özet beyan veya özet beyan olarak kullanılan ticari veya resmi belgenin süresi içinde verilmemesi,” halinde 241’inci maddenin 1’inci fıkrasında belirtilen tutarın iki katı idari para cezası uygulanmaktadır.

Gümrük Kanununun 35/A maddesine göre; “1. 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 özet beyan verilir.

2. Özet beyan, giriş gümrük idaresine verilir. Giriş gümrük idaresine gerekli bilgilerin derhal iletilebildiği veya elektronik ortamda erişiminin sağlandığı hallerde, özet beyanın giriş gümrük idaresinden başka bir gümrük idaresine verilmesine izin verilebilir. Yükümlünün bilgisayar sistemindeki özet beyan bilgilerine erişilebilmesi halinde, Müsteşarlık, özet beyan yerine bir bildirimde bulunulmasını kabul edebilir.

3. Özet beyan, eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine getirilmesinden önce verilir.

4. Eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine getirilmesinden önce özet beyanın ibraz edilme süresi, bu süreye getirilebilecek istisnalar ve bu süreye ilişkin değişiklikler, özet

*beyandan vazgeçilebilmesine dair şartlar; özel durumlar ile belirli eşya trafiği, taşıma şekli ve yükümlü türleri ile özel güvenlik düzenlemelerinin öngörüldüğü uluslararası anlaşmalar dikkate alınarak yönetmelik ile düzenlenir.”*

Örneğin DEF A.Ş. isimli deniz nakliye firmasının, Türkiye Gümrük Bölgesine gelmeden önce Gümrük Yönetmeliği’nde belirtilen süre içerisinde özet beyan vermediği tespit edilmiştir, bu durumda bu fıkra uyarınca cezai müeyyide uygulanacaktır.

Gümrük Yönetmeliği’nin 67’nci maddesine göre; “(1) *Denizyolu taşımacılığında, özet beyan aşağıda belirtilen sürelerde gümrük idaresine verilir:*

*a) Konteyner ile taşınan eşya için, (c) bendinde belirtilen durumlar haricinde, hareket limanında eşyanın gemiye yüklenmesinden en az yirmi dört saat önce,*

*b) Dökme ve ambalaj halindeki eşya için, (c) bendinde belirtilen durumlar haricinde, Türkiye Gümrük Bölgesindeki ilk varış limanına gelmeden en az dört saat önce,*

*c) Karadeniz ya da Akdeniz üzerindeki yabancı ülke limanları ve Avrupa Topluluğu gümrük bölgesinde yer alan limanlar (Fransa’nın denizaşırı illeri, Azorlar, Madeira ve Kanarya Adaları hariç) ile Türkiye Gümrük Bölgesindeki limanlar arasında taşınan eşya için ilk varış limanına gelmeden en az iki saat önce,*

(2) *a) Havayolu taşımacılığında, özet beyan aşağıda belirtilen sürelerde gümrük idaresine verilir:*

*1) Kısa mesafeli uçuşlarda en geç uçağın havalandığı ana kadar,*

*2) Uzun mesafeli uçuşlarda, Türkiye Gümrük Bölgesinde ilk havalimanına inilmesinden en az dört saat önce.*

*b) (a) bendinin uygulanmasında, kısa mesafeli uçuşlardan son hareket havalimanı ile Türkiye’de vardığı ilk havalimanı arasındaki uçuş süresi dört saatten az olan uçuşlar anlaşılır. Diğer bütün uçuşlar uzun mesafeli sayılır.*

(3) *Demiryolu taşımacılığında, özet beyan giriş gümrük idaresine varılmasından en az iki saat önce verilir.*

(4) *Karayolu taşımacılığında, uluslararası sözleşmeler kapsamında başlamış bir transit işlemi kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşya hariç olmak üzere, özet beyan bilgilerini de içeren transit beyanı taşıtın giriş gümrük idaresine varmasından önce elektronik ortamda giriş gümrük idaresine verilir.*

*(5) Bilgisayar sisteminin geçici olarak kullanılamaması halinde de birinci ile dördüncü fıkralardaki süreler geçerlidir.”*

Yönetmeliğin 68’inci maddesine göre de; *“(1) 67 nci maddenin birinci ile dördüncü fıkralarında belirtilen süreler;*

*a) Uluslararası anlaşmalarla 69 uncu maddede belirtilen güvenlik kontrollerinin tanınması,*

*b) Uluslararası anlaşmalarla 67 nci maddenin birinci ile dördüncü fıkralarında belirtilen sürelerden farklı süreler içerisinde beyan bilgilerinin değişiminin öngörülmesi,*

*c) Mücbir sebep ve beklenmeyen haller, durumlarında uygulanmaz.”*

Görüleceği üzere Gümrük Kanununun 35/A maddesi içeriği özet beyanın verilme usulüne ilişkin ayrıntılardan oluşmaktadır. Aynı maddenin 4’üncü fıkrasında özet beyanın hangi sürelerde verilebileceğinin yönetmelik tarafından belirleneceği düzenlenmiştir. Gümrük Yönetmeliği’nin 67’nci maddesine bakıldığında ise özet beyanın ne zaman gümrük idaresine verilmesine ilişkin süreler düzenlenmiştir. Mükelleflere sorumluluk Gümrük Yönetmeliği ile yüklense de sorumluluğun yerine getirilmemesine ilişkin yaptırım bahsedilen kanunun 241’inci maddesinin 3’üncü fıkrasının d bendi ile düzenlenmektedir. Yine yönetmeliğin 68’inci maddesinin 1’inci fıkrasının c bendi de mücbir sebep ve beklenmeyen haller de belirtilen sürelerin dikkate alınmayacağı düzenlenmiştir (Türker, 2019: 265).

Gümrük Kanununun 241’inci maddesinin 3’üncü fıkrasının e bendine göre; *“Türkiye Gümrük Bölgesinde karayoluyla transit eşya taşıyan taşıt araçlarının 91 inci maddeye göre verilen süreleri yirmidört saate kadar aşması”* halinde 241’inci maddenin 1’inci fıkrasında belirtilen tutarın iki katı idari para cezası uygulanmaktadır.

Gümrük Kanununun 91’inci maddesine göre; *“Türkiye Gümrük Bölgesinde karayolu ile transit eşya taşıyan taşıtların transit süreleri, izleyecekleri yollar, kontrol noktaları ve konaklama yerleri ile ilgili olarak düzenlemeler yapmaya Müsteşarlık yetkilidir.”*

Transit rejimi hükümlerine göre bu rejime tabi eşya yurtdışından Türkiye Gümrük Bölgesine gelip serbest dolaşıma girmeden yine Türkiye Gümrük Bölgesinden

çıkması gerekir. Bu bölgeden çıkma süreleri daha önce Gümrük Yönetmeliği'nin 238'inci maddesinde düzenleniyorken gümrük işlemlerinin hızlanması için verilen 01.08.2017 tarihli karar ile yürürlükten kaldırılmıştır. Bu tarihten sonra Gümrük Genel Müdürlüğü tarafından Gümrük Genel Tebliği seri no: 4 yayımlanmıştır. Bahsedilen tebliğin 25'inci maddesinde transit süresi için *“Hareket gümrük idaresi, eşyanın varış gümrük idaresine sunulması için gereken süre sınırını, ilgili mevzuat, hareket ve varış gümrük idareleri arasındaki uzaklık, hava koşulları, resmî tatil günleri, kullanılan taşıma aracı, güzergâh, aracın birden fazla yerde yükleme ve boşaltma yapması ve rejim hak sahibi tarafından sağlanan diğer bilgileri dikkate alarak belirler.”* hükmü yer almaktadır (Türker, 2019: 267). Aynı tebliğ maddesinin 3'üncü fıkrasına göre; *“Ulusal transit rejimi kapsamında, hareket gümrük idaresi tarafından işlemleri tamamlanarak varış veya çıkış gümrük idaresine sevk edilecek taşıta, mevsim ve yol şartlarına göre en uzun mesafe için;*

a) Nisan, Mayıs, Haziran, Temmuz, Ağustos, Eylül aylarında azami 120,

b) Ekim, Kasım, Aralık, Ocak, Şubat ve Mart aylarında azami 168, saate kadar, sürenin bitim saati normal mesai saatleri içinde olacak şekilde transit süresi belirlenir.” Örneğin “01 XXX 001” plakalı kamyon, Kapıkule Gümrük Müdürlüğü'nden Sarp Gümrük Müdürlüğü'ne 120 saatte ulaşması gerekirken 130 saatte ulaştığı tespit edilmiştir, bu durumda bu fıkra uyarınca cezai müeyyide uygulanacaktır.

Gümrük Kanununun 241'inci maddesinin 3'üncü fıkrasının e bendinde, 4'üncü fıkrasının d bendinde, 5'inci fıkrasının a bendinde ve 6'ncı fıkrasının c bendinde transit rejimine tabi araçların transit geçiş sürelerini aşmaları kabahat olarak düzenlenmiştir. Yine aynı maddenin 6'ncı fıkrasının b bendinde Türkiye Gümrük Bölgesi dahilinde ki araçların uyması zorunlu rotaları ihmalî kabahat olarak düzenlemiştir. Bahsedilen kabahatlere niteliklerine göre farklı yaptırımlar uygulanmaktadır. Şöyle ki 241'inci maddenin 3'üncü fıkrasının e bendine göre transit süresi yirmi dört saat aşılması halinde 318TL; 4'üncü fıkrasının bendinde ki transit süresi kırk sekiz saat aşılması halinde 636TL, 5'inci fıkrasının a bendinde ki transit süresi yetmiş iki saat aşılması halinde 954TL, 6'ncı fıkrasının c bendinde ki transit süresini yetmiş iki saatten fazla aşılması halinde 1272TL idari para cezası uygulanmaktadır (Türker, 2019: 265).

Gümrük Kanununun 241'inci maddesinin 3'üncü fıkrasının f bendine göre; *“Gümrük antrepolarının 93 üncü maddenin 3 üncü fıkrasında belirtilen teknik*

*donanımlarında noksanlık bulunması”* halinde 241’inci maddenin 1’inci fıkrasında belirtilen tutarın iki katı idari para cezası uygulanmaktadır.

Örneğin ABC antreposunda V Gümrük Müdürlüğü’nce yapılan denetim esnasında, kamera düzeneğinin yetersiz olduğu tespit edilmiştir. Teknik donanımdaki bu eksiklik nedeniyle bu fıkra uyarınca cezai işlem düzenlenecektir.

Gümrük Kanununun 93’üncü maddesinin 3’üncü fıkrasına göre; *“Gümrük antreposu, gümrük gözetimi altında bulunan eşyanın konulması amacıyla kurulan ve kuruluşunda aranılacak koşulları ve nitelikleri yönetmelikle belirlenen yerdir.”* Gümrük Yönetmeliği’nin 534’üncü maddesinin 1’inci fıkrasına göre; *“Genel ve özel antrepo olarak kullanılacak kapalı ve/veya açık alanlarda Ek-80’in “II. ANTREPOLARDA ARANACAK ŞART VE NİTELİKLER” bölümünde belirtilen koşullar aranır.”*

Gümrük Yönetmeliği’nin 518’inci maddesine göre akaryakıt antrepoları hariç gümrük antreposu açma ve işletme iznini vermeye Gümrük Müdürlüğü yetkilidir. Antrepo olarak işletilecek yer antrepo açma izni almadan önce gümrük idaresi tarafından gerekli fiziki şartlar ve teknik donanımlara sahip olup olmaması açısından kontrol edilir. Kontrol sonucu uygun görülürse antrepo açma izni alınır. Herhangi bir eksiklik olması halinde antrepo açma izninin verilmemesi gerekmektedir (Kılıç, 2013: 870). Antrepo işletiliyorken gümrük idaresince yapılan bu denetimlerde mevzuatta belirtilen bir eksiklik görülmesi halinde Gümrük Kanununun 241’inci maddesinin 3’üncü fıkrasının f bendine göre yaptırım uygulanmaktadır (Gültekin, 2019: 162).

Bu kabahatte fail gümrük antrepo tipine göre değişebilmektedir. A ve B tipi genel antrepolarında işletici özel hukuk kişileri olarak sorumludur. Diğer F tipi genel antrepolarında işletici gümrük idaresi olduğundan dolayı fail de gümrük idaresi olacaktır. Fakat F tipi genel antrepolar gümrük yönetmeliğinin ekinde belirtilen şartlar açısından düzenlenmemiştir. Genel antrepolarında antrepo kullanıcısı ve işleticisi farklı kişilerdir fakat kabahat gümrük rejimine konu eşya olmayıp antrepoya dair olduğu için yalnızca işletici sorumlu olacaktır. Özel antrepolarında kullanıcı ve işletici aynı kişi olduğu için fail de işletici olacaktır (Türker, 2019: 270).

Gümrük Kanununun 241'inci maddesinin 3'üncü fıkrasının g bendine göre; *“Gümrük antrepo rejimine tabi tutulan eşyanın, antrepolara konuldukları tarihte işleticiler tarafından kayıtlara geçirilmemesi”* halinde 241'inci maddenin 1'inci fıkrasında belirtilen tutarın iki katı idari para cezası uygulanmaktadır.

Gümrük Kanununun 99'uncu maddesine göre; *“Antrepo rejimine tabi tutulan eşya, gümrük antreposuna konuldukları tarihte işletici tarafından kayıtlara geçirilir. Gümrük idareleri tarafından işletilmeyen antrepolardaki tüm eşyanın antrepo kayıtları işletici tarafından tutulur. Bu kayıtlar her zaman gümrüğün denetlemesine hazır halde bulundurulur. Söz konusu antrepo kayıtları ile 100 üncü maddede belirtilen antrepo kayıtlarına ilişkin usul ve esaslar yönetmelikle belirlenir.”*

Gümrük Yönetmeliği'nin 536'ncı maddesine göre; *“(1) Eşya, antrepoya, gümrük idaresinin denetimi altında alınır. Bu denetlemeyi gümrük adına, antrepoda görevlendirilmiş olan gümrük memuru veya yetkilendirilmiş gümrük müşaviri yapar.*

*(2) A, C, D ve E tipi antrepolarda, Kanunun 99 uncu maddesinde belirtilen antrepo stok kayıtlarını antrepo işleticileri tutar. Bu kayıtlar gümrük idaresinin kontrolüne imkan verecek şekilde tutulur.*

*(3) B tipi antrepoda, denetleyici gümrük idaresi, rejime giriş beyannamesinin ve rejimi sona erdiren beyanname ve belgelerin kaydını tutar ve belgeleri muhafaza eder. B tipi antrepo işleticisi ve/veya kullanıcısı da, söz konusu belgeleri muhafaza eder. Stok kayıtları tutulmayabilir.*

*(4) F tipi antrepoda, gümrük kayıtları stok kayıtlarının yerini alır.*

*(5) Eşyanın konulacağı gümrük antrepo tipi ve uygulanacak hükümler dikkate alınarak, kontrol için gerekli bütün ayrıntıları içermesi halinde, antrepo kullanıcıları tarafından ticari nedenlerle tutulan kayıtlar da stok kayıtları olarak kabul edilebilir.*

*(6) Antrepo rejimine giren eşya ile ilgili olarak, A, C, D ve E tipi antrepolarda stok kayıtlarının gösterildiği bir Antrepo Stok Defteri tutulur. Bu defterin her sayfası gümrük idaresi tarafından mühürlenir ve sayfa sayısı defterlerin başına şerh ile onaylanır. Bilgisayar ile tutulan stok kayıtları defter hükmündedir.*

*(7) Bu defterde; Ek-83'teki tablo muhteviyatı asgari bilgiler yer alır.*

*(8) D tipi antrepoya ilişkin stok kayıtlarında yukarıdaki bilgilere ilave olarak, antrepo beyannamesindeki kıymeti, miktarı ve ayrıntılı tanımı ile ihtiyaç duyulacak bilgilerin gösterilmesi gerekir.*



(9) *F tipi antrepoda yalnız kaçak zannı ile el konulan eşya elektronik ortamda kayda alınır.*

(10) *Stok kayıtlarının her zaman antrepoda bulunan eşya stok miktarını gösterecek şekilde tutulması gerekir. Antrepo işleticileri ve/veya kullanıcıları her yıl sonunda antrepo stok miktarını gösterir listeyi gümrük idaresine verir.*

(11) *Kanununun 104 üncü maddesinin ikinci fıkrasının uygulandığı durumlarda, eşyanın işleme faaliyetine tabi tutulmadan önceki gümrük kıymeti stok kayıtlarında gösterilir.*

(12) *Eşyanın geçici çıkarılmasına ve ortak depolanmasına dair bilgiler de, stok kayıtlarında gösterilir.”*

Örneğin C Gümrük Müdürlüğü’nce MNH antreposuna ait kayıtlar incelendiğinde, antrepo içerisinde ampul cinsi eşya görüldüğü, antrepo beyannamesinin Müdürlük yetkililerine ibraz edildiği ancak bu antrepo kayıtlarında eşyanın bulunmadığı tespit edilir, bu durumda bu fıkra uyarınca cezai yaptırım uygulanır.

Gümrük Kanununun 241’inci maddesinin 3’üncü fıkrasının g bendindeki kabahatin faili antrepo işleticisidir. Bu durum düzenleme de yer alan “*eşyanın, antrepolarına konuldukları tarihte işleticiler tarafından kayıtlara geçirilmemesi*” ibaresinden anlaşılmaktadır. F tipi antreponun işleticisi gümrük idaresi olduğu için fail belirlenmelidir. Gümrük Yönetmeliği’nin 526’ncı maddesinin 4’üncü fıkrasına göre “*F tipi antrepoda, gümrük kayıtları stok kayıtlarının yerini alır.*” Bu hükme göre antrepo kayıtları resen oluşmaktadır. Bu koşulda kabahatin oluşması mümkün olmayıp kaydedilecek bilgileri gümrük işlemleri oluşturmaktadır. Aynı maddenin 3’üncü fıkra hükmüne göre B tipi antrepolarının rejime giriş beyannamesi ve rejimi sona erdiren beyannamelerin kayıtlarını tutup muhafaza etme yükümlülüğü vardır. Bu belgeleri muhafaza etme yükümlülüğü de antrepo işleticisindedir. Bu durum dolayısıyla yönetmelik B tipi antrepo işleticisine stok kaydı tutma zorunluluğu yüklememektedir. Şu durumda kabahatin failleri de A, C, D, E tipi antrepo işleticileri olabilecektir (Türker, 2019: 272).

A, C, D ve E tipi antrepolarında bu gümrük antrepolarına alıp işleticinin kayıt tutması gereken eşyaların kayıt altına alınmadığının tespit edilmesi halinde Gümrük

Kanununun 241'inci maddesinin 3'üncü fıkrasının g bendine göre kabahat oluşur ve bu kabahat hükümlerine göre yaptırım uygulanmaktadır (Yerci, 2011: 59).

Gümrük Kanununun 241'inci maddesinin 3'üncü fıkrasının h bendine göre; *“Dâhilde işleme rejimi ve gümrük kontrolü altında işleme rejimi kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşyanın izin verilen süresinin bitimini takiben bir ay içerisinde rejimin gerektirdiği işlemlerinin bitirilmesi, yeniden ihracı veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması,”* halinde 241'inci maddenin 1'inci fıkrasında belirtilen tutarın iki katı idari para cezası uygulanmaktadır.

Örneğin ABC A.Ş. tarafından 01.12.2019 tarihinde 12 ay süreyle dahilde işleme izin belgesi almıştır. Şirket yetkililerince 20.12.2020 tarihinde belgenin işlemlerinin bitirilmesi için başvuruda bulunmuşlardır. Ancak süre sonu olan 01.12.2020 tarihini 1 aydan daha az geçirdikleri için bu fıkra uyarınca cezai müeyyide uygulanacaktır.

Gümrük Kanununun 241'inci maddesinin 3'üncü fıkrasının h ve l bendinde; 4'üncü fıkrasının g ve h bendi ile 5'inci fıkrasının b bendinde düzenlenen kabahatler dahilde işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi ve geçici ithalat rejimlerine ilişkindir. Mükellefin bu rejimlerdeki yükümlülüğü eşyayı Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkarmasına dairdir. Daha önce değindiğimiz Gümrük Kanununun 238'inci maddesinde bu rejimlere ilişkin hükümler yer alsa da daha ağır yaptırım içermektedir. Fakat bahsedilen kanununun 238'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında yer alan *“241 inci maddenin üçüncü fıkrasının (h), (l) ve (m) bentleri, dördüncü fıkrasının (g) ve (h) bentleri ile beşinci fıkrasının (b) bendi hükümleri uygulanmaz. Bu durumda, 241 inci maddenin birinci fıkra hükmü uygulanır.”* düzenlemesi ile kabahat uygulanabilecektir. Kanunun 238'inci maddesinde yer alan dahilde işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi ve geçici ithalat rejimine ilişkin düzenlemelerin ihlali kabahati 241'inci maddede düzenlenmiş olan kabahatin hareketinin hareketini kapsamakta olsa da ayrı bir kabahat olarak düzenlenmektedir. Aslında 241'inci maddede düzenlenen kabahatler 238'inci maddede düzenlenen kabahatler için daha az ceza uygulanmasını gerektiren hal olarak değerlendirilebilmektedir (Türker, 2019: 274).

İlgili rejimlerde eşya geçici olarak ithal edilip sonrasında ihraç edilmekte veya gümrük vergileri ödenerek serbest dolaşıma girebilmektedir. Gümrük Kanununun

241'inci maddesinin 3'üncü fıkrasının h bendine göre dahilde işleme rejimi ya da gümrük kontrolü altında işleme rejimine tabi eşya izin verilen sürenin bitimine müteakip bir ay veya 4'üncü fıkrasının h bendi göre iki ay içinde dahilde işleme rejiminde ki eşyanın ithal edilmesi ya da gümrük kontrolü altında işleme rejiminde ki eşyanın serbest dolaşıma sokulması 241'inci madde kapsamında değerlendirilecektir. Kanunun 241'inci maddesinin 3'üncü fıkrasının l bendine göre geçici ithalat rejiminde ki eşyanın verilen süre bitimine müteakip bir ay veya 4'üncü fıkrasının g bendine göre iki ay içinde gerçekleştirilmesi 241'inci madde kapsamında değerlendirilmektedir. Kanunun 241'inci maddesinin 5'inci fıkrasının b bendine göre geçici ithalat rejimi ile ithal edilen taşıtlar verilen sürenin bitimine müteakip üç ay içinde ihraç edilmesi halinde bu madde kapsamında değerlendirilecektir. Kanunun 241'inci maddesinin 5'inci fıkrası taşıtlara özgü kabahatleri içermektedir. Kanunun 241'inci maddesinin 3'üncü fıkrasının m bendine göre geçici ithalat rejimindeki eşyanın süresi içinde ihraç edilmesi karşın gümrük idaresine bildirilmesi yükümlüğünün ihlal edilmesi durumunun benzeri kanun 238'inci maddesi kapsamında bir kabahat oluşturmaktadır. Fakat kanun koyucu bu hareketin daha az ceza alması gerektiğini düşünerek 241'inci madde de bu harekete yer vermiştir. (Türker, 2019: 276).

Gümrük Kanununun 241'inci maddesinin 3'üncü fıkrasının ı bendine göre; *“Geçici olarak Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkarılan eşyanın verilen süreyi aştıktan sonra geri getirilmesi”* halinde 241'inci maddenin 1'inci fıkrasında belirtilen tutarın iki katı idari para cezası uygulanmaktadır.

Gümrük Kanununun 135 ila 141'inci maddelerinde; Türkiye'de serbest dolaşımdaki eşyanın hariçte işleme faaliyetlerine tabi olarak Türkiye Gümrük Bölgesinden geçici ihracat sonucu elde edilen ürünlerin ithal vergilerinden tam ya da kısmi muafiyet suretiyle tekrardan serbest dolaşıma girişiyle alakalı hariçte işleme rejimi hükümleri yer almaktadır. Kanunun 142 ila 143'üncü maddelerinde tamir edilmek amacıyla hariçte işleme rejimi dahilinde geçici olarak Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkan eşyanın geri getirilmesi durumunda vergilendirilmesine ilişkin esaslar yer almaktadır. Aynı kanunun 144 ila 149'uncu maddelerinde ise standart değişim sistemine dayalı hariçte işleme hükümleri yer almaktadır (Kılıç, 2013: 874).

Gümrük Kanununun 135 ila 149'uncu maddeleri arasında hariçte işleme rejimi kapsamında geçici olarak Türkiye Gümrük Bölgesi dışına gönderilen eşyanın yeniden Türkiye'ye geri getirilmesine ilişkin süreler gümrük idaresince tespit edilmektedir. Belirlenen bu sürelere uyulmadığı takdirde 241'inci maddenin 3'üncü fıkrasının 1 bendine göre yaptırım uygulanmaktadır (Ercan, 2016: 196). Örneğin XYZ A.Ş. üretimde kullandığı tekstil makinasını garanti sözleşmesi kapsamında bedelsiz tamir ettirmek üzere Almanya'ya göndermek üzere 3 ay süreliğine hariçte işleme izni almıştır, ancak 05.04.2020 tarihinde gönderilen 30.07.2020 tarihinde yurda geri gelmiştir. Bu durumda son gün olan 05.07.2020 tarihinde sonra getirildiği için bu fıkra uyarınca cezai işlem uygulanacaktır.

Gümrük Kanununun 241'inci maddesinin 3'üncü fıkrasının j bendine göre; *“Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu hükümleri saklı kalmak kaydıyla, ihraç eşyasının yapılan beyan ve eki belgelere göre miktar veya cinsinde %10'dan fazla farklılık çıkması,”* halinde 241'inci maddenin 1'inci fıkrasında belirtilen tutarın iki katı idari para cezası uygulanmaktadır.

Örneğin X Gümrük Müdürlüğü'nce ihracat işlemleri sırasında, ihracat beyannamesi konusu eşyanın kontrolü sırasında 100.000 kg. kağıt tespit edilmiş olup beyanname ise 85.000 kg. kağıt olarak beyan edildiği görülmüştür. Bu durumda fark yüzde 10'u geçtiği için bu fıkra uyarınca cezai işlem uygulanacaktır.

Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 3'üncü maddesinin 9'uncu fıkrasına göre; *“İlgili kanun hükümlerine göre teşvik, sübvansiyon veya parasal iadelerden yararlanmak amacıyla ihracat gerçekleşmediği hâlde gerçekleşmiş gibi gösteren ya da gerçekleştirilen ihracata konu malın cins, miktar, evsaf veya fiyatını değişik gösteren kişi, bir yıldan beş yıla kadar hapis ve on bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Beyanname ve eki belgelerde gösterilen ile gerçekte ihraç edilen eşya arasında yüzde onu aşmayan bir fark bulunması halinde, sadece 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu hükümlerine göre işlem yapılır.”*

İhraç eşyasının cins, miktar, tür ya da fiyatında kasıtlı bir şekilde gerçeğe aykırı beyanda bulunarak devletin teşvik, sübvansiyon ve parasal iadelerinden yararlanmak maksadı taşınması halinde fark %10'u geçsin ya da geçmesin her halükarda

Kaçakçılıkla Mücadele Kanununa göre cezalandırılacaktır. Bu durumda gerçeğe aykırılık bir orana tabi değildir. Olayın taksirli olarak işlenmesi halinde Gümrük Kanununun 241'inci maddesinin 3'üncü fıkrasının j bendine göre işlem yapılmaktadır (Kılıç, 2013: 875). Ayrıca beyanın kasten yanlış verilmesi Türk Ceza Kanunu'nun 207'nci maddesine göre özel belgede sahtecilik suçuna ve aynı kanunun 212'nci maddesinde geçen “*Sahte resmî veya özel belgenin bir başka suçun işlenmesi sırasında kullanılması hâlinde, hem sahtecilik hem de ilgili suçtan dolayı ayrı ayrı cezaya hükmolunur.*” hükmünde belirtilen içtima kuralı gereği TCK'nın 206'ncı maddesinde yer alan resmi belgenin düzenlenmesinde ki yalan beyan suçuna vücut vermektedir (Türker, 2019: 281).

Eşyanın ihracıyla parasal bir avantaj sağlanmadığı gerçeğe aykırı ihracat beyannamesinin oluşturulduğu durumda eşyanın ihracat vergilerine tabi olup olmadığı önem taşımaktadır. Eşya ihracat vergilerine tabi ise Kabahatler Hukukunda yer alan içtima hükmü gereği daha ağır ceza olan gümrük kanununun 239'uncu maddesinin 2'nci fıkrası hükmüne göre “*Gümrük vergileri ödenmek suretiyle ihraç edilebilen eşyayı, gümrük işlemlerine tabi tutmaksızın veya gümrük vergileri kısmen veya tamamen ödenmeksizin Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkaranlara eşyanın gümrük vergilerinin yanı sıra bu vergilerin iki katı idari para cezası*” yaptırım uygulanmaktadır (Türker, 2019: 281).

İhracata konu eşyanın genel düzenleyici işlemlerle yasaklanmış olması halinde ihracat beyannamesinde belirtilenden farklı olarak ihraç edildiğinde birden fazla kabahat işlenmiş olup daha ağır ceza içeren Gümrük Kanununun 235'inci maddesinin 2'nci fıkrasında yer alan ihracatı genel düzenleyici işlemle yasaklanmış eşyanın ihraç edilmesi kabahati işlenmiş olacaktır (Türker, 2019: 282).

Gümrük Kanununun 241'inci maddesinin 3'üncü fıkrasının k bendine göre; “*Serbest bölgelerde çalışan veya buralara giren ve çıkan kişilerin bu Kanunla konulmuş kurallara uymaması*” halinde 241'inci maddenin 1'inci fıkrasında belirtilen tutarın iki katı idari para cezası uygulanmaktadır. Örneğin B Serbest Bölgesinde görevli olarak çalışanlardan bir kişinin serbest bölge mevzuatına aykırı işlem tesis etmesi halinde bu fıkra uyarınca cezai işlem uygulanacaktır.

Gümrük Kanununun 152'nci maddesinde serbest bölgeler; *“Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber;*

a) *Serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin uygulanması bakımından, Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen;*

b) *Serbest dolaşımdaki eşyanın, bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı; Yerlerdir.”* şeklinde tanımlanmaktadır.

Gümrük Kanununun 152 ila 162'nci maddelerinde serbest bölgeler ile ilgili hükümler yer almaktadır. Bu hükümlerin içeriği serbest bölgelere ilişkin genel hükümler, bu bölgelere eşya konulması ve eşya çıkışı ile yine bu bölgelerin işleyişi ile ilgilidir. Serbest bölgelere konulan eşyalar Türkiye Gümrük Bölgesi dışında kabul edildiği için ithalat vergileri ile dış ticaret politikası önlemlerine tabi değildir. Buralara giriş çıkış yapacak kişilerin mevzuatın öngördüğü kurallara uyması gerekmektedir. Kurallara uyulmamış olması kanun koyucu tarafından 241'inci maddenin 3'üncü fıkrasının k bendine göre yaptırıma tabi tutularak serbest bölgelerin denetim ve gözetiminin önemini göstermektedir. Bu kurallara uymamanın sonucunda Kaçakçılıkla Mücadele Kanununa göre suça dair iz, emare ve delil varsa bu kanun hükümlerine göre takibat yapılmaktadır (Kılıç, 2013: 879).

### **3.1.2.2.3. Gümrük Kanununun 241'inci Maddesinin 4'üncü Fıkrasında Düzenlenen Kabahatler**

Gümrük Kanununun 241'inci maddesinin 4'üncü fıkrasına göre; *“Usulsüzlük cezası aşağıdaki hallerde 1 inci fıkrada belirtilen miktarın dört katı olarak uygulanır.”* Bu fiiller sırasıyla açıklanacaktır.

Gümrük Kanununun 241'inci maddesinin 4'üncü fıkrasının a bendine göre; *“Bir kişinin 5 inci madde hükümlerine göre geçerli bir temsil yetkisi olmadığı halde başka bir kişi adına veya hesabına gümrük idarelerinde iş takip etmesi”* halinde 241'inci maddenin 1'inci fıkrasında belirtilen tutarın dört katı idari para cezası uygulanmaktadır.

Örneğin A.S. isimli şahıs, temsilci sıfatıyla ithalat beyannamesi işlemlerini gerçekleştirmek üzere K Gümrük Müdürlüğü'ne gelmiştir, gümrük yetkililerince kendisinden temsil belgesi istenmiş ancak anılan şahıs belge ibraz edememiştir bu sebeple bu şahıs hakkında bu fıkra uyarınca cezai işlem tesis edilecektir.

Gümrük Kanununun 5'inci maddesine göre; *“Bütün kişiler, gümrük mevzuatı ile öngörülen tasarrufları ve işlemleri gerçekleştirmek üzere gümrük idarelerindeki işleri için bir temsilci tayin edebilirler.*

*Transit taşımacılık yapan veya arızı olarak beyanda bulunan kişiler hariç olmak üzere, temsilci Türkiye Gümrük Bölgesinde yerleşik bulunan kişilerdir.*

*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. Temsilci, temsil edilen kişi namına hareket ettiğini beyan etmek, temsilin doğrudan veya dolaylı olduğunu belirtmek ve sahip olduğu temsil yetki belgesini gümrük idarelerine ibraz etmek zorundadır.*

*Bir başka kişi adına veya hesabına hareket ettiğini beyan etmeyen ya da bir temsil yetkisine sahip olmadığı halde, başka bir kişi adına ya da hesabına hareket ettiğini beyan eden kişi, kendi adına ve kendi hesabına hareket ediyor sayılır.*

*225 inci maddenin 1 inci fıkrasında belirtilen kişiler gümrük idarelerinde dolaylı temsilci olarak iş takip edebilirler.”*

Gümrük Yönetmeliği'nin “gümrükte iş takibi başlığı” altında 561'inci maddesinde gümrük idaresince gümrük işlemlerinin kanunen yetkili kişiler tarafından yürütülmesi gerektiği ayrıntılı olarak açıklanmaktadır. Yetkisi olmayan kişilerce gümrük işlemi yapılması düzenlemelere aykırıdır. Kişinin temsil yetkisi olmadığı halde başkasının adına ve hesabına gümrük idaresinde iş takibi yaparsa Gümrük Kanununun 241'inci maddesinin 4'üncü fıkrasının a bendine göre yaptırım uygulanmaktadır (Bozkurt, 2019: 78).

Gümrük Kanununun 241'inci maddesinin 4'üncü fıkrasının b bendine göre; *“34 üncü maddenin 2 nci fıkrası hükümlerinin aksine, karayolu taşıtlarının gümrük idaresinin izni olmadan yük veya yolcu alarak yoluna devam etmesi”* halinde 241'inci maddenin 1'inci fıkrasında belirtilen tutarın dört katı idari para cezası uygulanmaktadır. Örneğin POTA A.Ş. isimli nakliye firmasına ait araç, gümrüklü eşya taşınması sırasında

araca 40 kg. elektronik aksam cinsi eşya almış ve bir kişiyi bir yerden bir yere götürmüş ancak bütün bunları yaparken ilgili gümrük idaresinden herhangi bir izin almamıştır. Bu durumda bu nakliye firması hakkında bu fıkra uyarınca cezai işlem uygulanacaktır.

Gümrük Kanununun 34'üncü maddesinin 2'nci fıkrasına göre; *“Karayolu ile Türkiye Gümrük Bölgesine gelen taşıtların denetlenmesi bitmeden veya ilgili gümrük idaresinin izni alınmadan söz konusu taşıtlara yük ve yolcu alınıp verilemez ve taşıt yoluna devam edemez; trenlerin vagon değiştirmek veya eklemek suretiyle tertipleri değiştirilemez.*

*Türkiye Gümrük Bölgesi dışından, demiryolundan başka kara taşıtları ile ancak sınırdaki yetkili bir gümrük idaresine eşya getirilebilir. Sınırdaki yetkili olmayan bir gümrük idaresine gelen eşya gümrük gözetimi altında yetkili bir gümrük idaresine götürülmediği takdirde geri çevrilir.*

*Türkiye Gümrük Bölgesine yürütülerek getirilecek hayvanlar, sağlık kontrolü yapılabilen gümrük kapularından girebilir.”*

Gümrük Kanununun 241'inci maddesinin 4'üncü fıkrasının b bendine göre yaptırım uygulanabilmesi için karayoluyla Türkiye Gümrük Bölgesine gelen taşıtların gümrük idaresinin izni olmadan yük ya da yolcu olarak yoluna devam etmesi gerekmektedir. Gümrük Kanununun 34'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında gümrük idaresinin denetimi bitmeden bu taşıtların yollarına devam etmesi ve gümrük idaresinin izni olmadan taşıttan yük ya da yolcu indirmesi yasaklanmıştır. Bu fiil 241'inci maddenin 4'üncü fıkrasının b bendin de sayılmayıp kabahatin kanuniliği ilkesinden hareketle 241'inci maddenin 1'inci fıkrası hükümlerine göre yaptırım uygulanmaktadır (Kılıç, 2013: 884).

Gümrük Kanununun 241'inci maddesinin 4'üncü fıkrasının c bendine göre; *“45 inci maddenin birinci fıkra hükümlerine aykırı olarak taşıtlardan eşya boşaltılması, özet beyan veya özet beyan olarak kullanılan ticari ve resmi belgelerde kayıtlı eşyanın cinsinin yanlış beyan edilmesi veya kapların türleri ile üzerlerinde kayıtlı numara ve işaretlerin özet beyan kayıtlarına uygun olmaması”* halinde 241'inci maddenin 1'inci fıkrasında belirtilen tutarın dört katı idari para cezası uygulanmaktadır.



Gümrük Kanununun 45'inci maddesinin 1'inci fıkrasına göre; “Eşya bulunduğu taşıt araçlarından gümrük idarelerinin belirledikleri veya uygun gördükleri yerlerde söz konusu idarelerin izni ile boşaltılabilir veya aktarılabilir.

*Ancak, eşyanın tamamen veya kısmen acilen boşaltılmasını gerektiren kaçınılmaz bir tehlikenin varlığı durumunda bu izin aranmaz. Bu gibi durumlarda en yakın gümrük idaresi derhal haberdar edilir.”*

Örneğin XYZ A.Ş. isimli nakliye firması vermiş olduğu özet beyan eşyanın 50 kap 500 kg. un cinsi eşya olduğunu belirtmiştir. Ancak yapılan kontrollerde özet beyan konusu eşyanın 80 kap 800 kg. un cinsi eşya olduğu tespit edilmiştir. Bu durumda bu firma hakkında bu fıkra uyarınca cezai işlem uygulanacaktır.

Gümrük Kanununun 241'inci maddesinin 4'üncü fıkrasının c bendine göre kabahat ve bu kabahatin içerisinde atıf yapılan kanun 45'inci maddesinde yer alan hükmün ihlali idari yaptırıma bağlanmaktadır. Bu bilgiler doğrultusunda gümrük idaresinden izinsiz ya da gümrük idaresinin belirlediği yerler haricinde eşya indirilmesi, aktarılması ile kabahat oluşmaktadır. Kabahat seçimlik hareketli kabahattir. Gümrük idaresine sunulan eşyanın boşaltılması ya da aktarılması kanunun 45'inci maddesinde belirtilmiştir. Failin bu hükmü ihmal etmesi ile kabahat oluşmaktadır. Kabahat ihmali hareketle işlenmekte olup kabahate bir netice ön görülmemiş sırf hareketle işlenebilmektedir (Türker, 2019: 289).

Bahsedilen maddeye göre özet beyanın gerçeğinden farklı şekilde beyan edilmesi ile kabahat oluşmaktadır. Gerçeğinden farklılık olarak kabul edilecek durumlar düzenlemeye açıkça belirtilmektedir. Bu durumlar beyan edilen ile gerçekte olan eşyanın cinsi açısından farklı olması ve eşyanın taşınmasında kullanılan kapların türünün, üzerlerinde ki numaraların, işaretlerin gerçeğinden farklı olması halinde kabahat oluşmaktadır (Türker, 2019: 290).

Gümrük Kanununun 45'inci maddesinin 1'inci fıkrasında “kaçınılmaz tehlike hali” hukuka uygunluk sebebi olarak belirtilmektedir. Bu durumda eşyanın araçtan boşaltılması için gümrük idaresinin iznine ya da özet beyanın verilmiş olması gerekmemektedir. Fakat yapılan işlem en yakın gümrük idaresine derhal haber edilip bu hale ilişkin belge ve bilgi sunulmalıdır (Kılıç, 2013: 885).

Gümrük Kanununun 241'inci maddesinin 4'üncü fıkrasının d bendine göre; *“Türkiye Gümrük Bölgesinde karayoluyla transit eşya taşıyan taşıt araçlarının 91 inci maddeye göre verilen süreleri kırksekiz saate kadar aşması”* halinde 241'inci maddenin 1'inci fıkrasında belirtilen tutarın dört katı idari para cezası uygulanmaktadır. Örneğin ABC A.Ş.'ye ait taşıma aracı Habur Gümrük Müdürlüğü'nden İpsala Gümrük Müdürlüğü'ne 120 saatte gitmesi gerekirken 160 saatte gidiyor, bu durumu bu taşıma aracı verilen süreyi 48 saate kadar aştığından bu fıkra uyarınca cezai işlem tesis edilecektir.

Gümrük Kanununun 241'inci maddesinin 3'üncü fıkrasının e bendindeki kabahatten farkı verilen sürelerin yirmidört saati değil de kırksekiz saati aşması yaptırma bağlanıp 241'inci maddenin 1'inci fıkrasında belirtilen idari para cezası bahsedilen maddenin 3'üncü fıkrasının e bendinde iki katı iken 4'üncü fıkrasının d bendinde 4 katıdır. Görüleceği üzere aynı kabahatin farklı süreler içinde gerçekleşmesi farklı yaptırma tutulmaktadır ve sürenin artması ile uygulanacak idari para cezası da artmaktadır.

Gümrük Kanununun 241'inci maddesinin 4'üncü fıkrasının e bendine göre; *“Genel antrepo ve serbest bölgelere getirilen parlayıcı, patlayıcı veya bir arada buldukları eşya için tehlikeli olan ya da korunmaları özel düzenek ve yapılara gerek gösteren eşyanın 94 ve 154 üncü madde hükümlerine aykırı olarak genel amaçlı eşya konulan yerlerde depolanması”* halinde 241'inci maddenin 1'inci fıkrasında belirtilen tutarın dört katı idari para cezası uygulanmaktadır.

Gümrük Kanununun 94'üncü maddesine göre; *“Parlayıcı ve patlayıcı veya bir arada buldukları eşya için tehlikeli olan veya korunmaları özel düzenek ve yapılara gerek gösteren eşya, ancak bu niteliklerine uygun genel veya özel antrepolara konulabilir. Bu tür eşya bir liste halinde yönetmelikle belirlenir.”*

Gümrük Kanununun 154'üncü maddesine göre; *“Serbest dolaşımda olan veya olmayan her türlü eşya serbest bölgelere konulabilir. Ancak, parlayıcı ve patlayıcı veya bir arada buldukları eşya için tehlikeli olan veya korunmaları özel düzenek veya yapılara gerek gösteren eşya serbest bölgelerdeki bu niteliklere uygun yerlere konulur.”*

Gümrük Yönetmeliği'nin 81'inci maddesinde bu tür eşyaların neler olduğu açıklanmaktadır (Kılıç, 2013: 886). Bu maddeye göre; *“1) Aşağıda belirtilen ve EK-62’de yer alan eşyanın, niteliklerine uygun özel düzenek ve yapılara sahip geçici depolama yerlerine alınması zorunludur.*

*a) Parlayıcı, patlayıcı, yanıcı ve yanmayı artırıcı eşya,*

*b) Korunmaları, soğuk hava depolarında olduğu gibi özel tertibat gerektiren eşya.*

*(2) EK-62’de yer alan diğer tehlikeli ve zararlı maddeler, eşyanın niteliğine uygun gerekli tedbirlerin alınması suretiyle geçici depolama yerlerine konulabilir.*

*(3) Bir arada buldukları eşya için ayrı bölümlerde depolansa dahi tehlike ve zarar doğurabilecek eşya geçici depolama yerlerine alınmaz.*

*(4) Birinci fıkrada sayılan eşya, niteliklerine uygun özel tertip ve düzeneğe sahip geçici depolama yerleri bulunmaması halinde doğrudan 330 uncu maddede belirtilen ve bu niteliklerine uygun genel veya özel antrepolara alınır.*

*(5) Birinci fıkrada sayılan eşyanın, diğer eşyaya zarar vermeyecek şekilde, geçici depolama yerlerinin ayrı bölümlerine gerekli tedbirler alınmak suretiyle konulmasına eşyanın niteliği, miktarı, kap ve ambalajları gibi unsurlar dikkate alınarak ilgili gümrük idaresince izin verilebilir.”*

Örneğin XYZ A.Ş. tarafından işletilen antrepoda yapılan denetimde, antrepo içerisinde uçak yakıtı bulunduğu ancak bu eşyanın diğer eşyalardan ayrı ve özel düzenek içerisinde muhafaza edilmediği görülmüştür. Bu durumda bu antrepo hakkında bu fıkra uyarınca cezai işlem uygulanacaktır.

Bu hükümler göz önünde bulundurulduğunda antrepo ve serbest bölgelere getirilen yanıcı ve patlayıcı özellik barındıran ve çevreye zarar verme ihtimali olan eşyaların bu niteliklere uygun olarak hazırlanan özel yerlerde tutulmasının zorunlu olduğu görülmektedir. Bu nitelikteki eşyalar için öngörülen özel yerlerde tutulması şartının ihmal edilmesi Gümrük Kanununun 241'inci maddenin 4'üncü fıkrasının e bendine göre kabahat olup yine bu hükme göre yaptırım uygulanmaktadır (Bozkurt, 2019: 79).

Gümrük Kanununun 241'inci maddesinin 4'üncü fıkrasının f bendine göre; *“Gümrük antrepolarında bulunan eşyanın gümrük idarelerinin izni olmaksızın 102 nci*

*maddede belirtilen elleçlemelere tabi tutulması” halinde 241’inci maddenin 1’inci fıkrasında belirtilen tutarın dört katı idari para cezası uygulanmaktadır.*

Gümrük Kanununun 102’nci maddesine göre; *“1. İthal eşyası, iyi korunmaları, görünüşlerinin veya pazarlama kalitelerinin geliştirilmesi ya da dağıtım veya yeniden satışa hazırlanmaları yönünden yönetmelikle belirlenen mutlak elleçleme işlemlerine tabi tutulabilir.*

*Piyasa düzeninin aksamadan işleyişini sağlamak amacıyla tarım ürünlerinin antrepolarında tabi tutulacağı elleçleme işlemleri Müsteşarlıkça sınırlandırılabilir.*

*2. İhracata bağlı önlemlerden yararlanabilecek ve antrepo rejimine tabi tutulmuş tarım ürünlerine uygulanacak elleçleme işlemleri yönetmelikle belirlenir.*

*3. Bu maddede belirtilen elleçleme işlemleri, gümrük idarelerinin izniyle yapılabilir.”*

Gümrük antrepolarında bulunan eşyanın elleçleme işlemlerine tabi olması için öncesinden gümrük idaresinin izninin alınması gerekmektedir. Örneğin ABC A.Ş. tarafından işletilen antrepoda elleçleme işlemi yapılmış, bu kapsamda antrepoda mevcut eşyaların büyük kaplardan çıkarılarak küçük kaplara aktarılmıştır. Ancak bu işlem yapılırken ilgili Gümrük Müdürlüğü’nden izin alınmamıştır. Gümrük idaresinin izni olmadan elleçleme işlemlerine tabi tutulduğu için Gümrük Kanununun 241’inci maddesinin 4’üncü fıkrasının f bendine göre kabahat sayılıp yine bu hükme göre yaptırım uygulanmaktadır.

Gümrük Kanununun 241’inci maddesinin 4’üncü fıkrasının g bendine göre; *“Geçici ithalat rejimi kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşyanın verilen sürenin bitimini takiben iki ayı aşmayan sürede yeniden ihraç edilmesi veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması”* halinde 241’inci maddenin 1’inci fıkrasında belirtilen tutarın dört idari para cezası uygulanmaktadır. Örneğin X firmasınınca A eşyası geçici ithalat rejimi kapsamında yurda 01.05.2020 tarihinde getirilmiş, bu rejim izni 6 aylığına alınmış ancak çıkış işlemi 15.12.2021 tarihinde yapılarak bitim tarihi olan 01.11.2020’den itibaren 2 ayı aşmayan bir tarihte yapıldığı için bu fıkra uyarınca cezai işlem uygulanacaktır.

Gümrük Kanununun 241'inci maddesinin 3'üncü fıkrasının 1'inci bendindeki kabahatten farkı sürelerle ilişkindir. Bahsedilen kabahat verilen sürenin bitiminden itibaren bir aylık zaman içerisinde yeniden ihraç edilir ya da gümrükçe onaylanmış bir işleme ya da kullanıma tabi tutulursa 241'inci maddenin 3'üncü fıkrasının 1 bendine göre yaptırım uygulanırken iki aylık bir zaman içerisinde aynı işlemlere tabi tutulursa 241'inci maddenin 4'üncü fıkrasının g bendine göre yaptırım uygulanmaktadır. Sürenin artması ile uygulanacak idari para cezası da artmaktadır.

Gümrük Kanununun 241'inci maddesinin 4'üncü fıkrasının h bendine göre; *“Dâhilde işleme rejimi ve gümrük kontrolü altında işleme rejimi kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşyanın izin verilen süresinin bitimini takiben iki ayı aşmayan süre içerisinde rejimin gerektirdiği işlemlerinin bitirilmesi, yeniden ihracı veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması”* halinde 241'inci maddenin 1'inci fıkrasında belirtilen tutarın dört katı idari para cezası uygulanmaktadır. Örneğin S firması dahilde işleme rejimi kapsamında, 06.04.2019 tarihinden 12 aylık dahilde işleme izin belgesi almıştır, ancak bu kapsamda belge kapatma işlemi 14.06.2020 tarihinde yani süre sonu olan 30.04.2020 tarihinden itibaren iki ayı geçmeyen sürede yapıldığı için bu fıkra kapsamında işlem yapılacaktır.

Gümrük Kanununun 241'inci maddesinin 3'üncü fıkrasının h bendindeki kabahatten farkı sürelerle ilişkindir. Bahsedilen kabahat verilen sürenin bitiminden itibaren bir aylık zaman içerisinde rejimin gerektirdiği işlemlerin bitirilmesi, yeniden ihracı ya da gümrükçe onaylanmış bir işleme ya da kullanıma tabi tutulursa 241'inci maddenin 3'üncü fıkrasının h bendine göre yaptırım uygulanırken iki aylık bir zaman içerisinde aynı işlemlere tabi tutulursa 241'inci maddenin 4'üncü fıkrasının h bendine göre yaptırım uygulanmaktadır (Kılıç, 2013: 888). Bir aylık zamanda işlemlerin yapılması halinde 241'inci maddenin 1'inci fıkrasında belirtilen miktarın iki katı yaptırım uygulanırken, iki aylık zaman içerisinde gerçekleştirilmesi halinde bu miktarın dört katı idari para cezası uygulanmaktadır.

#### 3.1.2.2.4. Gümrük Kanununun 241'inci Maddesinin 5'inci Fıkrasında Düzenlenen Kabahatler

Gümrük Kanununun 241'inci maddesinin 5'inci fıkrasına göre; *“Usulsüzlük cezası aşağıdaki hallerde birinci fıkrada belirtilen miktarın altı katı olarak uygulanır.”* Bu fiiller sırasıyla açıklanacaktır.

Gümrük Kanununun 241'inci maddesinin 5'inci fıkrasının a bendine göre; *“Türkiye Gümrük Bölgesinde karayoluyla transit eşya taşıyan taşıt araçlarının 91 inci maddeye göre verilen süreleri yetmiş iki saate kadar aşması”* halinde 241'inci maddenin 1'inci fıkrasında belirtilen tutarın altı katı idari para cezası uygulanmaktadır. Örneğin K A.Ş.'ye ait bir nakliye aracı, Mersin Gümrük Müdürlüğü'nden Denizli Gümrük Müdürlüğü'ne 72 saatte gitmesi gereken 140 saatte gidiyor, bu durumda verilen süre 68 saat yani 72 saate kadar aşıldığı için bu fıkra kapsamında cezai işlem yapılır.

Burada bahsedilen kabahate yukarıda 241'inci maddenin 3'üncü fıkrasının e bendinde, 241'inci maddenin 4'üncü fıkrasının d bendinde ve aşağıda bahsedilecek 241'inci maddenin 6'ıncı fıkrasının c bendinde ki kabahatlerle aynı olup aralarındaki fark sürelerle ilişkindir. Kanunun 241'inci maddesinin 5'inci fıkrasının a bendine göre karayoluyla Türkiye Gümrük Bölgesine transit eşya taşıyan taşıt araçlarına verilen sürelerin kırk sekiz ila yetmiş iki saat aşarak varış gümrüğüne gitmesiyle kabahat oluşur ve bu hükme göre idari para cezası verilmektedir.

Gümrük Kanununun 241'inci maddesinin 5'inci fıkrasının b bendine göre; *“Geçici ithalat rejimi kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen taşıtlara verilen sürenin bitimini takiben üç ayı aşmayan sürede yeniden ihraç edilmesi veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması”* halinde 241'inci maddenin 1'inci fıkrasında belirtilen tutarın altı katı idari para cezası uygulanmaktadır. Örneğin E A.Ş. geçici ithalat rejimi kapsamında 01.04.2018 tarihinde bir eşya getiriyor, getirilen bu eşya için 3 ay süreyle geçici ithalat rejimi izni alınıyor. Ancak eşya 20.09.2018 tarihinde çıkarılıyor, bu durumda süre sonu olan 01.07.2018 tarihinden sonra 3 ayı geçmeyen sürede çıkış yaptığından bu fıkra uyarınca cezai işlem uygulanacaktır.

Gümrük Kanununun 241'inci maddesinin 3'üncü fıkrasının h bendinde bu kabahate değinmiştik. Kısaca değinecek olursak kanunun 241'inci maddesinin 3'üncü maddesinin l bendinde Türkiye Gümrük Bölgesine geçici ithalat rejimi kapsamında getirilen eşyanın verilen sürenin bitimini izleyen bir aylık zaman içerisinde yeniden ihracı ya da gümrükçe onaylanmış bir işlem ya da kullanıma tabi tutulması yaptırma bağlanırken 241'inci maddenin 4'üncü fıkrasının g bendinde aynı işlemlerin iki aylık zaman da yapılması yaptırma bağlanmıştır. 241'inci maddenin 5'inci fıkrasının b bendinde ise geçici ithalat rejimi kapsamında işlem gören taşıtlara özgü verilen sürenin bitimini izleyen üç aylık bir zaman aşımıyla aynı işlemlerin uygulanması yaptırma bağlanmaktadır (Kılıç, 2013: 889). Eşyanın bir aylık sürede bahsedilen işlemlere tabi tutulması halinde 241'inci maddenin 1'inci maddesinde bahsedilen paranın iki katı şeklinde idari para cezası uygulanırken iki aylık süre içerisinde aynı işleme tabi tutulması halinde idari para cezası dört katı şeklinde uygulanmaktadır.

Gümrük Kanununun 241'inci maddesinin 5'inci fıkrasının b bendi geçici ithalata konu tüm eşyalarda değil, yalnızca taşıtlara uygulanmaktadır. Taşıtlar için ticari ya da özel kullanıma mahsus gibi bir ayırım yapılmadığı için tüm taşıtlar için uygulanabilmektedir. Ayrıca süre bitimini takiben üç aylık süre içinde yapılan işlemler de geçici ithal hakkı sahibinden kaynaklı kusur olmalıdır. Zorlayıcı yani kişinin elinde olmayan nedenlerle sürelere uyulmamış ve bu durum kanıtlanmış olursa kişilere gecikmeden kaynaklı ceza verilmemektedir (Kılıç, 2013: 889).

#### **3.1.2.2.5. Gümrük Kanununun 241'inci Maddesinin 6'ncı Fıkrasında Düzenlenen Kabahatler**

Gümrük Kanununun 241'inci maddesinin 6'ncı fıkrasına göre; *“Usulsüzlük cezası aşağıdaki hallerde 1 inci fıkrada belirtilen miktarın sekiz katı olarak uygulanır.”* Bu fiiller sırasıyla açıklanacaktır.

Gümrük Kanununun 241'inci maddesinin 6'ncı fıkrasının a bendine göre; *“34 üncü maddenin 3 üncü fıkrası hükümlerinin aksine, Türkiye Gümrük Bölgesine giren gemilerin rota değiştirmesi, yolda durması, başka gemilerle temas etmesi, gümrük gözetimi yapılması için yol kesmemesi veya gümrük idaresi bulunmayan yerlere yanaşması ile yükü bulunmadığı durumlarda, yük almadığının veya yükünün başka bir*

*limana çıkarıldığıının veya avarya olduğunun kanıtlanamaması” halinde 241’inci maddenin 1’inci fıkrasında belirtilen tutarın sekiz katı idari para cezası uygulanmaktadır. Örneğin C A.Ş. taşıma acentesine ait gemi, Mısır İskenderiye Limanından Mersin Limanına gelecekken İskenderun Limanına gidiyor, bu durumda gemi rota değiştirdiğinden bu fıkra uyarınca cezai işlem uygulanacaktır.*

*Gümrük Kanununun 34’üncü maddesinin 3’üncü fıkrasına göre; “a) Türkiye Gümrük Bölgesi dışındaki limanlardan gelen gemiler, Gümrük Bölgesine girmelerinden itibaren beklenmeyen haller veya mücbir sebep olmadıkça ya da gümrük kontrolü gerektirmedikçe, gidecekleri limana göre mutat olan rotayı değiştiremez, yolda duramaz başka gemilerle temas edemez ve gümrük idaresi bulunmayan yerlere yanaşamazlar. Gümrük memurları gemiyi, yükünü ve bunlara ait gerekli tüm defter, belge ve kayıtları denetlemeye, gerektiğinde ambarları ve eşya bulunan diğer yerleri mühür altına almaya yetkilidir.*

*Yabancı limanlardan gelip Türk limanlarına veya nehirlerine girecek olan gemiler, gümrük denetlemesi yapılmak üzere belirli yerlerde durur veya yol keserler.*

*Yabancı limanlardan gelen veya Türkiye’den yabancı limanlara giden gemilerin geliş ve gidişlerin de yönetmelikle belirlenecek süreler içersin de donatan ve ya işleten veya acentası tarafından ilgili gümrük idarelerine bilgi verilir.*

*Gemi adamları ve yolcuları ile gemilere girip çıkacak görevli ve görevsiz kimseler Türkiye’ye ancak yetkili gümrük idarelerinden giriş ve çıkış yapabilirler.*

*b) Türkiye limanları arasında düzenli sefer yapan ve acentası bulunan gemiler serbest dolaşımda olmayan eşya alırlar veya yolda yabancı limana uğrarlarsa (a) fıkrası hükümlerine tabi tutulurlar. Bu tür gemiler ile bunların yolcu ve yüklerinin denetleme ve gümrük işlemlerinde kolaylık sağlayacak usul ve esaslar koymaya Müsteşarlık yetkilidir.*

*c) (b) fıkrası dışında kalan gemilerin Türkiye limanları arasındaki sefer ve taşımaları gümrük gözetimine tabi tutulabilir. Bu tür gemiler, Müsteşarlıkça belirlenecek şartlar ve verilecek izin çerçevesinde serbest dolaşımda olmayan eşyayı Türkiye limanları arasında transit suretiyle taşıyabilirler.*

*d) (c) fıkrasında yazılı taşımalar ile Türkiye karasuları ve iç sularında seyreden her türlü taşıtlar üzerinde gümrükçe yapılacak gözetim ve kontrole ilişkin usul ve esaslar yönetmelikle belirlenir.”*



Gümrük Kanununun 34'üncü maddesinde Türkiye Gümrük Bölgesine giren ve çıkan taşıt araçların uyması gereken usuller, aynı maddenin 3'üncü fıkrasında ise gemilerin uyması gereken usuller belirtilmektedir. Belirtilen usullere uyulmayıp ihmal edilmesi halinde kabahat oluşmaktadır. (Türker, 2019: 294).

Türkiye Gümrük Bölgesine giren gemilerin gidecekleri limana göre mutat olan rotayı takip etmeleri, başka gemilerle temas etmemeleri, yolda durmamaları, gümrük denetimi için yol kesmeleri ve gümrük idaresi bulunmayan yerlere yanaşmamaları zorunludur. Bu zorunluluğa uyulmaz ise 241'inci maddenin 6'ncı fıkrasının a bendine göre idari para cezası uygulanmaktadır. Zorunluluğa beklenmeyen hal, mücbir sebep ya da gümrük kontrollerinden dolayı uyulmaması halinde ceza verilmemektedir. Maddeye göre geminin hem rotasını değiştirmesi hem de yolda durmuş olması halinde tek bir para cezası uygulanmaktadır (Kılıç, 2013: 891).

Gümrük Kanununun 241'inci maddesinin 6'ncı fıkrasının b bendine göre; *“Taşıt araçlarının 33 üncü ve 91 inci maddede belirtilen önceden belirlenmiş yollar dışında seyretmesi”* halinde 241'inci maddenin 1'inci fıkrasında belirtilen tutarın sekiz katı idari para cezası uygulanmaktadır. Örneğin K. A.Ş. nakliye firmasına ait araç, kendisi için belirlenen güzergaha uymadan geldiği tespit edilmiştir, bu durumda bu fıkra uyarınca cezai işlem uygulanacaktır.

Gümrük Kanununun 33'üncü maddesine göre; *“Türkiye Gümrük Bölgesine giriş ve çıkış gümrük kapılarından yapılır. Türkiye Gümrük Bölgesinin giriş noktalarındaki gümrük kapıları ile içeride bulunan gümrük kapıları arasında belirli yolların takip edilmesi zorunludur. Giriş ve çıkış kapıları ile bunları birbirine bağlayan yollar ve hava taşıtlarının Türkiye Gümrük Bölgesinde inebilecekleri gümrük işlemi yapılan havalimanları ilgili kamu kuruluşlarının görüşleri alınarak, Müsteşarlıkça tespit edilerek Resmi Gazetede yayımlanır.”*

Gümrük Kanununun 91'inci maddesine göre; *“Türkiye Gümrük Bölgesinde karayolu ile transit eşya taşıyan taşıtların transit süreleri, izleyecekleri yollar, kontrol noktaları ve konaklama yerleri ile ilgili olarak düzenlemeler yapmaya Müsteşarlık yetkilidir.”*

Taşıt araçlarının önceden belirlenen yollar haricinde yollar kullanmalarının tespit edilmesi halinde gümrük kanununun 241'inci maddesinin 6'ncı fıkrasının b bendine göre usulsüzlük işlemiş olacak ve buna göre idari para cezası yaptırımını uygulanacaktır (Bozkurt, 2019: 82).

Gümrük Kanununun 241'inci maddesinin 6'ncı fıkrasının c bendine göre; *“Türkiye Gümrük Bölgesinde karayoluyla transit eşya taşıyan taşıt araçlarının 91 inci maddeye göre verilen süreleri yetmişiki saatten daha fazla bir süre ile aşması”* halinde 241'inci maddenin 1'inci fıkrasında belirtilen tutarın sekiz katı idari para cezası uygulanmaktadır. Örneğin L firmasına ait bir taşıma aracı, İzmir Gümrük Müdürlüğü'nden Mersin Gümrük Müdürlüğü'ne 60 saate gitmesi gerekirken 150 saatte gittiği tespit ediliyor, bu süre 90 saat yani 72 saatten fazla aşıyor, bu durumda bu fıkra uyarınca cezai işlem uygulanacaktır.

Gümrük Kanununun 241'inci maddesinin 3'üncü fıkrasının e bendinde, 4'üncü fıkrasının d bendinde, 5'inci fıkrasının a bendinde ve 6'ncı fıkrasının c bendinde transit rejimine tabi araçların transit geçiş sürelerini aşmaları kabahat olarak düzenlenmiştir, aralarındaki fark sürelere ilişkindir. Sürelerin yirmi dört saate kadar aşılması 241'inci maddesinin 3'üncü fıkrasının e bendinde, yirmi dört ila kırk sekiz saat arasında aşılması 241'inci maddenin 4'üncü fıkrasının d bendinde, kırk sekiz ila yetmiş iki saat arasında aşılması 241'inci maddenin 5'inci fıkrasının a bendinde ve yetmiş iki saatten fazla aşılması gümrük kanununun 6'ncı fıkrasının c bendinde düzenlenmektedir (Kılıç, 2013: 892). Sürelerin artması ile uygulanacak idari para cezası da artmaktadır. Süre yirmi dört saati aşılmışsa 241'inci maddenin 1'inci fıkrasında belirtilen miktarın iki katı, yirmi dört ila kırk sekiz saat arası aşılmışsa dört katı, kırk sekiz ila yetmiş iki saat arası aşılmışsa altı katı, yetmiş iki saatten fazla aşılmışsa sekiz katı kadar uygulanmaktadır.

Gümrük Kanununun 241'inci maddesinin 6'ncı fıkrasının d bendine göre; *“11 inci madde hükmüne göre yazılı olarak talep edilen bilgi ve belgeler ile 13 üncü madde hükmü uyarınca beş yıl süreyle saklanması gereken belgelerin gümrük kontrolü sırasında ibraz edilmemesi”* halinde 241'inci maddenin 1'inci fıkrasında belirtilen tutarın sekiz katı idari para cezası uygulanmaktadır. Örneğin H firmasında yapılan 01.05.2021 tarihinde yapılan denetimde, 08.05.2017 tarihli ithalat beyannamesi istenmiştir ancak firmaca ibraz edilememiştir. Bu durumda bu fıkra uyarınca cezai işlem uygulanacaktır.

Gümrük Kanununun 11'inci maddesine göre; “Gümrük işlemleriyle doğrudan veya dolaylı olarak ilgili bulunan kişiler, Gümrük Müsteşarlığının veya gümrük idarelerinin talebi üzerine gümrük işlemleri ile sınırlı olmak kaydıyla belirlenen süreler içinde gerekli bütün belge ve bilgileri vermek ve her türlü yardımı sağlamakla yükümlüdür. Kendilerinden bu konularda bilgi istenilen kişiler, özel kanunlarda yazılı gizlilik hükümlerini ileri sürerek bilgi vermekten kaçınamazlar.”

Gümrük Kanununun 13'üncü maddesine göre; “İlgili kişiler, 11 inci maddede belirtilen belge ve bilgileri gümrük kontrolü amacıyla beş yıl süre ile saklamak zorundadırlar.

*Belge saklama süresi;*

a) (b) bendinde öngörülen haller dışında, serbest dolaşıma girmek veya ihraç edilmek üzere beyan edilen eşya ile ilgili olarak, serbest dolaşıma giriş veya ihracat beyanlarına ilişkin belgelerin tescil edildiği yılın;

b) Nihai kullanımları nedeniyle indirimli veya sıfır ithalat vergisi ile Türkiye'de serbest dolaşıma giren eşya için, gümrük gözetimine tabi olmalarının sona erdiği yılın;

c) Başka bir gümrük rejimine tabi tutulan eşya için, söz konusu gümrük rejiminin sona erdiği yılın;

d) Serbest bölgeye konulan eşya için, buralardan çıktıkları yılın;

*Sonundan itibaren işlemeye başlar.”*

Bu hükümlere göre gümrük idaresi ihtiyaç halinde belirtilen belgelerin ibrazını ilgililerden isteyebilmektedir. İlgililerin de bu belgeleri beş yıl süreyle saklaması zorunludur. Zorunluluğa uymayarak belirlenen süreye kadar belirtilen belgelerin saklanmaması halinde 241'inci maddenin 6'ncı fıkrasının d bendine göre kabahat işlenmiş olmakta ve buna göre yaptırım uygulanmaktadır (Bozkurt, 2019: 83).

### **3.1.2.2.6. Gümrük Kanununun 241'inci Maddesinin 7'nci Fıkrasında Düzenlenen Kabahatler**

Gümrük Kanununun 241'inci maddesinin 7'nci fıkrasına göre; “Bu Kanunun 218 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca Bakanlıkça belirlenen azami bedellere uyulmaması halinde her bir işlem için beş bin Türk lirası usulsüzlük cezası uygulanır.”

Gümrük Kanununun 218'inci maddesinin 3'üncü fıkrasına göre; *“Türkiye ile diğer ülkeler arasında deniz ve havayolu ile yapılan eşya ve yolcu taşımalarında yararlanılan deniz ve havalimanlarını işleten kuruluşlar ile geçici depolama yeri işleticileri, gümrüklü sahalarda 26/9/2011 tarihli ve 655 sayılı Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamı dışında bulunan gümrük iş ve işlemleri ile ilgili tahmil, tahliye, ardiye, saha içi taşıma ücretleri ve benzeri masrafların belirlenen azami bedellerine uymakla yükümlüdür. Bakanlık tarafından azami bedeller belirlenirken özelleştirme uygulamaları çerçevesinde yapılan sözleşmelerde yer alan düzenlemeler dikkate alınır.”*

Bu kabahat 10.03.2018 tarihli 7099 sayılı Kanun ile Gümrük Kanununun 241'inci maddesine eklenmiştir. İlgili kabahat 218'inci maddenin 3'üncü fıkrası hükmüne göre deniz ve havalimanları işleten kuruluşlar ile geçici depolama yeri işleticilerinin bir takım hizmetler yapması karşılığı bakanlık tarafından belirlenen azami ücretleri alabilmektedir. Bu kişilerin 218'inci maddede yer alan hüküm ihmal etmesi yani belirlenmiş ücretleri aşmasıyla 241'inci maddenin 7'inci fıkrasına göre kabahat işlenmiş olacak ve bu hükme göre idari para cezası uygulanmaktadır (Türker, 2019: 299).

### **3.2. Gümrük Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yolları**

Gümrük Kanununun 242'nci maddesine göre yükümlülere tebliğ edilen gümrük vergilerine, cezalarına ve idari kararlara karşı kendilerine tebliğ edilmesinden itibaren on beş gün içinde ilgili makama dilekçe ile itiraz edebilmektedir. Gümrük idaresi tarafından verilen kararlar nedeniyle idare ile yükümlü arasında uyuşmazlıklar yargı yoluna gitmeden önce idari yollarla çözülmelidir. Gümrük vergilerinin tarhı aşamasında yükümlülerin beyanı esas alınmaktadır. Bu duruma göre gümrük vergileri konusunda yapılan gümrükleme öncesi beyanname kontrolleri ya da gümrükleme sonrasındaki denetimler sonucunda ceza ortaya çıkabilmektedir (Yüce ve Çelikkaya, 2016: 173).

Gümrük Kanunu kapsamında idari çözüm yolları olarak itiraz ve uzlaşma ön görülmektedir. Uzlaşma ihtiyari yani isteğe bağlı bir çözüm yolu iken itiraz yargısal denetim yoluna başvurmadan önce gidilmesi gereken zorunlu çözüm yoludur

(Koyunoğlu, 2010: 211). Zorunlu çözüm yolu olan itiraz yolunu tüketmeden idari yargı yoluna gidilmesi idari merci tecavüzü durumuna neden olmakla beraber karar verilmesine olanak bulunmamaktadır (Kağıtçıoğlu, 2017: 239).

### 3.2.1. Uzlaşma

Uzlaşma kelime anlamı olarak iki veya daha fazla kişinin aralarında oluşan fikir ve menfaat ayrılığının karşılıklı ödün vererek sonlandırmaları hususunda anlaşmaları şeklinde tanımlanmaktadır (Candan, 2006: 260). Ayrıca uzlaşma müessesesi idare ile mükellef arasında vergi borcu ve varsa cezalarına ilişkin uyuşmazlıkların anlaşma ile yargıya intikal etmeden kısmen ya da tamamen çözüme kavuşmasını sağlamaktadır (Pehlivan, 2010: 109).

Uzlaşma müessesesi vergi uyuşmazlıklarına karşı Almanya'dan esinlenerek 19.02.1963 tarihli ve 205 sayılı Kanunla 213 sayılı Vergi Usul Kanununa dahil edilerek Türk vergi mevzuatına girmiştir (Saban, 2002: 359).

VUK'da uzlaşma tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere iki şekilde düzenlenmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya vergi incelemesi ile tarh edebilecek vergiler için henüz vergi idaresi tarafından tarhiyat ve mükellefe tebligatın yapılmaması halinde başvurulabilmektedir. Tarhiyat sonrası uzlaşmaya ise ikmalen, re'sen ya da idarece verginin tarh etmesi ve mükellefe tebliğ edilmesi halinde başvurulabilmektedir. Mükellef tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma üründen yalnızca birine başvurabilmektedir (Öner, 2014: 207). Tarhiyat öncesi uzlaşmaya gidilmiş fakat uzlaşma vaki olmamış ise raporda öngörülen vergi ve ceza mükellefe tebliğ edilmektedir. Mükellef otuz gün içerisinde vergi mahkemesine başvurabilir, cezalarda indirimden yararlanmayı talep edebilmektedir. Tarhiyat sonrası uzlaşmada, mükellef tebliğ edilen vergi ve cezalara otuz gün içinde tarhiyat sonrası uzlaşma talep edebilir, vergi mahkemesine başvurabilir, cezalarda indirimden yararlanmayı talep edebilmektedir (Kavak, 2013: 84).

1963 yılından bugüne kadar vergi idaresi ile mükellef arasında yaşanan uyuşmazlıkların barışçıl çözüm yollarından olan uzlaşma müessesesi gümrük vergileri ile cezalarına ilişkin ancak 2011 yılında uygulamaya girmiştir (Kır, 2018: 111). Gümrük

uzlaşma müessesinde VUK'da olduğu gibi tarhiyat önce ve tarhiyat sonrası uzlaşma gibi bir ayrıma gidilmemiştir. VUK'da uzlaşma tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde başvuru yapılabiliriyken, gümrükte uzlaşmaya ise tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde başvurulabilmektedir.

Gümrük mevzuatına uzlaşma müessesinin girişi 13.02.2011 tarihli 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Gümrük Kanununun 244'üncü maddesinde yapılan değişiklik ile gerçekleşmiştir. Uzlaşma müessesesinin düzenlenmesini sağlayan Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği 27.08.2011 tarih ve 28038 sayılı Karar ile resmi gazetede yayımlanarak Gümrük Kanununun 244'üncü maddesinin yürürlük tarihi aynı olan 31.08.2011 tarihinde eş anlı olarak yürürlüğe girmiştir (Es, 2019: 83).

Uzlaşmanın amacı yükümlü ile idare arasında yaşanan ihtilafların yargı yoluna taşınmadan çözümlenmesini sağlamaktır. Gümrük idaresi uzlaşma ile gümrük vergileri ve cezalarının belli kısmından vazgeçse de vergi alacağının hemen tahsil edilmesine olanak sağlamaktadır. Yükümlü ise uzlaşma ile vergi ve cezaların uzlaşılan kısmını ödeyerek faizden kurtulup daha az ödeme yapma ve dava takip yükünden kurtulmaktadır. Ayrıca uzlaşma müessesesi vergi mahkemelerinde gereksiz iş yükü oluşumunu engellemektedir (Kılıç, 2013: 353).

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 4'üncü maddesinin 1'inci fıkrasına göre; *“Beyan ile gümrük idaresince yapılan tespit sonucunda belirlenen veya gümrük idaresince tespit edilmesinden önce beyan sahibince bildirilen farklılıklara ilişkin tebliğ edilen gümrük vergileri alacakları ile Kanunda ve ilgili diğer kanunlarda öngörülen cezaların tümü uzlaşma kapsamındadır.”*

Gümrük Kanununun 244'üncü maddesinin 1'inci fıkrasına göre; *“Gümrük idarelerince düzenlenen ek tahakkuk ve ceza kararı muhteviyatı alacaklar için yükümlü veya ceza muhatabı tarafından uzlaşma başvurusu yapılabilir. Uzlaşmanın kapsamına;*

*a) Beyan ile gümrük idaresi tarafından yapılan tespit sonucunda belirlenen farklılıklara ilişkin tebliğ edilen gümrük vergileri alacakları,*

*b) Gümrük idaresi tarafından tespit edilmesinden önce beyan sahibi tarafından bildirilen farklılıklara ilişkin tebliğ edilen gümrük vergileri alacakları,*

c) *Bu Kanun ve ilgili diğer kanunlar uyarınca gümrük idaresi tarafından düzenlenen idari para cezaları,*

*girer. Uzlaşma talebi, henüz itiraz başvurusu yapılmamış veya itiraz edilmiş olmakla birlikte itirazı henüz sonuçlandırılmamış gümrük vergileri ve idari para cezaları için, tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde yapılır. Uzlaşma talebinde bulunulması hâlinde, itiraz veya dava açma süresi durur, uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi hâlinde süre kaldığı yerden işlemeye başlar, ancak sürenin bitimine beş günden az kalmış olması hâlinde süre beş güne tamamlanır. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi hâlinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz.”*

Gümrük Kanunununda yapılan 7190 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile 244’üncü maddenin 1’inci fıkrasında yer alan “*bu Kanunda ve ilgili diğer kanunlarda öngörülen cezalar hakkında; yükümlü veya ceza muhatabı tarafından, söz konusu eksiklik veya aykırılıkların kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten veya kanun hükümlerini yanlış yorumlamaktan kaynaklandığının veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu maddede yer alan hükümler çerçevesinde yükümlüler veya cezanın muhatabı ile uzlaşabilir.*” ibaresi kaldırılarak uzlaşmanın kapsamı, beyan ile gümrük idaresince yapılan tespit sonucunda ya da gümrük idaresince tespit edilmeden önce beyan sahibince bildirilen farklılıklara ilişkin tebliği gerçekleşen gümrük vergileri alacakları ve gümrük idaresince düzenlenen idari para cezaları şeklinde belirtilmiştir.

Diğer bir 7190 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle “*Uzlaşma talebi, tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde, henüz itiraz başvurusu yapılmamış gümrük vergileri ve cezalar için yapılır.*” İbaresini “*Uzlaşma talebi, henüz itiraz başvurusu yapılmamış veya itiraz edilmiş olmakla birlikte itirazı henüz sonuçlandırılmamış gümrük vergileri ve idari para cezaları için, tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde yapılır.*” şeklinde düzenlenmiştir. Bu değişiklik ile itiraz edilmiş fakat itirazı henüz sonuçlanmamış gümrük vergi ve idari para cezaları içinde uzlaşma talebinde bulunulabilmektedir.

Ayrıca Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği’nin 4’üncü maddesinin 3’üncü fıkrasında uzlaşmanın kapsamı “*ilgili gümrük idaresi tarafından kontrolü, ikinci muayeneye yetkili*

*görevliler tarafından kontrolü, ikincil kontrol, sonradan kontrol, ertelenmiş kontrol kapsamında denetlenmesi sonucu ek tahakkuku yapılarak yükümlüye tebliğ edilen gümrük vergi alacakları ile kesilen ve muhatabına tebliğ edilen para cezalarının tümü” şeklinde belirtilmektedir (Özmen, 2019: 79).*

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 1 nolu ekinde uzlaşmaya konu olabilecek gümrük vergileri belirtilmiştir. Bunlar; Gümrük Vergisi, İlave Gümrük Vergisi, Tek ve Maktu Vergi, Dampinge Karşı Vergi, Sübvansiyona Karşı Telafi Edici Vergi, Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Ek Mali Yükümlülük, Toplu Konut Fonu, Tütün Fonu, Ek Fon, Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu, Çevre Katkı Payı, Telafi Edici Vergi (İhracat), TRT Bandrol Ücreti (Ticari olmayan eşya için) şeklindedir (Ercan, 2019: 97).

Aynı yönetmeliğin 2 nolu ekinde de uzlaşmaya konu olan para cezaları sayılmaktadır. Buna göre, Gümrük Kanununun 234, 235, 236, 237, 238, 239 ve 241'inci maddeleri, 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanununun 4'üncü maddesi, 3065 sayılı KDV Kanununun 51'inci maddesi ve 4760 sayılı ÖTV Kanununun 16'ncı maddesine ilişkin para cezaları uzlaşma kapsamına girmektedir (Kılıç, 2013: 354). Ayrıca yönetmeliğin 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasına göre “EK-1'de yer alan gümrük vergileri ile EK-2'de yer alan para cezaları alacakları uzlaşmaya konu olabilir. Ekli listelerde belirtilmeyen ve gümrük idarelerince tahsili gereken alacaklar ile bu Yönetmeliğin yayımı tarihinden sonra yapılacak düzenlemelerle getirilen alacaklar da uzlaşmaya konu olabilir.” görüleceği üzere genel bir düzenleme ile uzlaşma konusu sadece ekli listelerle sınırlandırılmamıştır (Türker, 2019: 319).

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 9'uncu maddesine göre, uzlaşma konusu tutara bağlı olarak 750.000 TL'ye kadar (bu tutar dahil) olanlar için Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonları, 750.000 TL'yi aşanlar içinse merkezi uzlaşma komisyonu yetkilidir (Gül, 2018: 18).

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 6'ncı maddesinde uzlaşma kapsamına girmeyen alacaklar belirtilmiştir. Mülkiyetin kamuya geçirilmesine ilişkin eşya ile ilgili konular, gümrük vergilerinin matrahına giren fakat aslı gümrük idaresi tarafından takip ve tahsil edilemeyen vergi ve benzeri mali yükler, alacağın kaçakçılık suçları ile ilişkili



olması hallerinde söz konusu olan vergiler ve idari para cezaları için uzlaşma konu olmamaktadır. Uzlaşma talebine aynı tür vergi ya da cezanın bir kısmı için başvurulamaz, tebliğ edilen alacakların tamamına yapılabilir ayrıca vergilerin ya da cezaların türü itibariyle bir kısmına da yapılabilir (Gültekin, 2019: 329).

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 11'inci maddesine göre; *“Uzlaşma talepleri, gümrük vergilerinin ve vergi aslına bağlı olsun ya da olmasın tüm para cezalarının yükümlüye veya ceza muhatabına tebliği tarihinden itibaren Kanununun 242 nci maddesinde belirtilen onbeş günlük itiraz süresi içinde”* yapılmaktadır. Yönetmeliğin 25'inci maddesine göre itiraz hakkı ile uzlaşma hakkı aynı anda kullanılamamaktadır. Uzlaşmanın vaki olmaması ya da temin edilememesi, uzlaşma talebinin reddedilmesi, uzlaşma başvurusundan vazgeçmesi hallerinde uzlaşmaya konu edilen alacaklar itiraza konu olabilir. İtiraza başvurulmuş fakat henüz sonuçlanmamış olması halinde tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde uzlaşma talebinde bulunulabilmektedir.

İtiraz hakkı kullanılmış olumsuz sonuç alınmışsa uzlaşma hakkı kullanılamamaktadır. Uzlaşma hakkı kullanılmış uzlaşma vaki olmamış ve süre var ise itiraz hakkı kullanılabilir.

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 14'üncü maddesine göre; *“Uzlaşma talebinde bulunulması halinde, itiraz veya dava açma süresi durur. Uzlaşmanın vaki olmaması, temin edilememesi veya uzlaşma talebinin reddedilmesi halinde, tebliğ tarihinden itibaren süre kaldığı yerden işlemeye devam eder. Ancak her durumda, sürenin bitimine beş günden az kalmış olması halinde süre beş güne tamamlanır.”*

Örneğin 11.10.2020 tarihinde tebligat yapılmış uzlaşmaya 23.10.2020 tarihinde başvurulmuştur. On iki gün sonra uzlaşmaya başvurulmuş, itiraz süresinin dolmasına üç gün kalmıştır. Uzlaşma görüşmesi 02.12.2020 tarihinde yapılmış ve uzlaşma vaki olmamıştır. İtiraz süresine beş günden az olarak üç gün kaldığı için son gün 05.12.2020 tarihi değil 07.12.2020 olarak kabul edilmektedir.

### 3.2.2. İtiraz

İtiraz, idarenin almış olduğu ceza kararı, ek vergi ya da herhangi bir karara ilişkin yine idarenin içinde bir üst makama, üst makamın olmaması durumunda aynı makama yapılan düzeltme ya da iptal başvurusudur (WEB\_3). İdari itiraz, idari bir uyuşmazlık anlaşmazlık halinin oluşmasına karşılık yargı yoluna gitmeden önce tüketilen bir yoldur (Kaplan, 2011: 325). İdari yargı idareye kendi işlemini denetleme imkanı sağlarken diğer yandan yargı organların iş yükünü hafifletmeyi amaçlamaktadır (Yumuk, 2017: 181). Gümrük kanununda itiraz yolu yargı yoluna gitmeden önce tüketilmesi gereken zorunlu bir yoldur (Demirtaş Aksüt ve Gök, 2016: 77).

İtiraza ilişkin Gümrük Kanununun 242'nci madde de yer alan "itiraz edebilir" ibaresi ihtiyari bir başvuru yolu gibi görünse de uygulamada zorunlu bir başvuru yolu olarak kabul edilip itiraz yolunun tüketilmesi şartı aranmaktadır (Gök, 2018: 307).

Gümrük Kanununun 242'nci maddesinin 1'inci fıkrasına göre; *"Yükümlüler kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz edebilir."*

Gümrük Kanununun 242'nci maddesi hükümlerine göre yükümlüler, gümrük vergilerine, cezalara ve idari kararlara itiraz edebilir (Kılıç, 2013: 369). Yükümlüler itirazda bulunmak istedikleri zaman bunu itiraz dilekçesi ile yapabilirler. İtiraz dilekçesinde ise itirazın konusu, nedeni ve dayandığı deliller, itiraz konu olan idari işlemin tebliğ tarihi, itiraz edilen gümrük vergileri ve para cezalarının tutarı, itiraza konu kararı veren idare, itiraz edenin ismi, soyismi, TC kimlik numarası ve vergi numarası gibi bilgiler ile itiraz dilekçesinin tarihi yer almaktadır (Ercan, 2019: 102).

İtirazın süresi içerisinde olup olmamasına ilişkin Gümrük Yönetmeliği'nin 585'inci maddesinin 4'üncü fıkranda buna dair açıklamada bulunmaktadır. Buna göre; *"Bu Yönetmelik uyarınca yapılacak itirazların süresi içerisinde olup olmadığının tespitinde;*

a) *Taahhütlü olarak posta yolu ile yapılacak itirazlarda, itiraz dilekçesinin postaya verildiği tarih,*

*b) Posta yolu ile veya doğrudan ilgili gümrük idaresine yapılacak itirazlarda, itiraz dilekçesinin itirazın yapıldığı gümrük idaresinin kaydına giriş tarihi,*

*Dikkate alınır.” Gümrük Kanununun 14’üncü maddesinin 3’üncü fıkrasında ise “Bu Kanuna göre gümrük idaresine yapılacak yazılı başvurular posta ile taahhütlü olarak gönderilebilir. Bu takdirde başvurunun postaya verildiği tarih gümrük idaresine verilme tarihi yerine geçer.” hükmü yer almaktadır (Kır, 2018: 104). Gümrük Yönetmeliği’nin 585’inci maddesinin 4’üncü fıkrasında yer alan itirazın süresi içerisinde olup olmamasına dair hükümde posta yoluna yer verilse de Gümrük Kanununun 14’üncü maddesinin 3’üncü fıkrası gereği itiraz başvurusu taahhütlü posta yolu ile yapılmaktadır.*

İtiraz dilekçesinin posta yolu ya da doğrudan gümrük idaresine yapılması halinde itiraz dilekçesinin gümrük idaresinin kaydına giriş tarihi, itiraz süresi içinde yapılıp yapılmamasında dikkate alınacak tarihtir. İtiraz dilekçesinin taahhütlü olarak posta yoluyla yapılmasında ise itiraz dilekçesinin postaya verildiği tarih itirazın süresi içerisinde yapılıp yapılmamasında dikkate alınacak tarihtir.

Örneğin ilgiliye 01.12.2020 tarihinde ceza ya da ek tahakkuk tebliğ edilmiştir. İtirazın 16.12.2020 tarihine kadar yapılması gerekmektedir. İtiraz dilekçesi 16.12.2020 tarihinde taahhütlü posta yolu ile postaya verildiyse, taahhütlü postaya verilme tarihi dikkate alındığı için itiraz süresi içinde yapılmış kabul edilmektedir. İtiraz dilekçesi 16.12.2020 tarihinde posta yolu ya da doğrudan ilgili gümrük idaresine verildiyse burada dikkat edilecek tarih gümrük idaresinin kaydına giriş tarihi olmakla birlikte itirazın süresi içinde yapılmış kabul edilebilmesi için gümrük idaresinin kaydına giriş tarihinin 16.12.2020 olması gerekmektedir.

Gümrük Kanunu hükümlerine tabi olan alacaklara yönelik itirazlar tahakkuk aşamasına kadar sınırlıdır yani bu tür alacaklar tahakkuk aşamasına kadar itiraza konu olabilmektedir. Tahsilat aşamasında ise diğer vergilerde olduğu gibi Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun Hükümleri uygulanmaktadır (Yüce ve Çelikkaya, 2016: 179). İthalat sırasında alınmakla birlikte tarh, tahakkuk ve tahsili başka kurum tarafından yapılan vergiler itiraza konu değildir (Kılıç, 2013: 370). Örneğin TRT bandrolüne ilişkin itiraz gümrük idaresine değil TRT kurumuna yapılmaktadır.

Gümrük Kanununun 242'nci maddesinin 1'inci fıkrasına göre ilgililerce gümrük vergileri, cezaları ya da idari kararlara ilişkin tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde bir üst makama, üst makamın olmaması halinde aynı makama dilekçe ile itiraz edebilirler (Kılıç, 2013: 371). İtirazı bizzat yükümlüler gerçekleştirebileceği gibi dolaylı temsilcileri de gerçekleştirebilmektedir (Kılıç, 2013: 380).

Gümrük Kanununun 242'nci maddesinin 3'üncü fıkrasına göre *“İtiraz dilekçelerinin süresi içinde yanlış makama verilmesi halinde, itiraz süresinde yapılmış sayılır ve idarece yetkili makama”* ulaştırılmaktadır. Yapılan itirazın yetkili makamca otuz gün içinde karara bağlanması gerekir, aksi halde itirazın zımnen reddedildiği kabul edilmektedir. Aynı kanunun 198'inci maddesinin 1'inci fıkrasına göre hiç alınmadığı veya noksan alındığı yapılan kontroller sonucunda tespit edilen gümrük vergilerinin yükümlüye tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde ödenmesi gerekmektedir. Bahsedilen maddenin 2'nci fıkrasına göre Gümrük Kanununun 242'nci maddesinin çerçevesinde itiraz yoluna gidilmesi halinde ödeme süresi kesilecektir (Türker, 2019: 325).

Gümrük Kanununun 197'nci maddesinin 3'üncü fıkrasına göre *“Bu madde hükümlerine göre tebliğ edilen gümrük vergileri; 242 nci maddede belirtilen sürelerde itirazda bulunulmaması veya süresi içinde idari yargı mercilerine başvurulmaması hallerinde bu sürelerin bittiği tarihte kesinleşir; dava açılması halinde mahkemece yükümlü aleyhine verilen kararın gümrük idaresine tebliğ edildiği tarihte tahsil edilebilir hale”* gelmektedir. Bu hüküm göz önünde bulundurulduğunda on beş gün içinde itirazda bulunulmaması ya da idari yargı mercilerine süresi içinde başvurulmaması durumlarında süre bitimi ile dava açılmış ise mahkemenin yükümlünün aleyhine verilen kararın gümrük idaresine tebliğ tarihi itibarıyla gümrük vergileri tahsil edilebilir hale gelmektedir. Çünkü idari para cezalarının tahsil edilebilmesi için kesinleşmesi yani idari ve yargı yollarının tamamlanması gerekmektedir (Türker: 2019: 325).

Örneğin XYZ A.Ş. tarafından yapılan bir ithalat işlemi sırasında, A Gümrük Müdürlüğü'nce eşyanın GTİP'i değiştirilerek Gümrük Kanunu uyarınca 11.10.2019 tarihinde 30.000 TL ek vergi tahakkuk etmiş ve aynı Kanunun 234'üncü maddesi uyarınca ek tahakkuk edilen verginin üç katı 90.000 TL cezai işlem tebliğ edilmiştir.

XYZ A.Ş. mükellefi 12.10.2019 tarihinde uzlaşma başvurusunda bulunmuş ve işleyen süre durmuştur. Ancak 03.11.2019 tarihinde uzlaşma başvurusundan olumsuz sonuç alınmıştır. On beş günlük itiraz süresinden sadece bir gün geçmiş olup Gümrük Kanunu uyarınca itiraz süresi kaldığı yerden devam etmekte olup mükellefin önünde itiraz için on dört gün süre bulunmaktadır. Mükellef, altı gün sonra 09.11.2019 tarihinde itirazda bulunmuştur. Söz konusu itiraz 25.11.2019 tarihinde Y Bölge Müdürlüğü'nce karara bağlanmış, itirazın reddi yönünde karar alınmıştır. İtirazın reddi 26.11.2019 tarihinde mükellefe tebliğ edilmiştir. Bunun üzerine mükellef itirazın reddinin tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz gün içerisinde 25.12.2019 tarihine kadar idari yargı yoluna gidebilmektedir.

Gümrük işlemlerinin ana objesi eşya olduğu için eşyanın tanınması da önem taşımaktadır. Eşyanın yanlış tanınması gümrük vergilerinin eksik tahsiline veya tahsil edilememesine ve dış ticaret politikası tedbirlerinin gerektiği gibi uygulanamamasına sebep olmaktadır. Eşya bazen fiziksel özellikleri nedeniyle kolayca tanımlanabilir ve durum tahlil ve analiz gerektirmez. Bazen de eşyanın tanınması için bilimsel yöntemler ile kimyasal tahlil yapılması sağlanır. Gümrük idaresince tahlilin yaptırılıp gümrük vergilerinin buna göre tahakkuk ettirilmesi tek başına yeterli olmayıp yükümlülerin de gümrük idaresi tarafından yapılan tahlilin doğruluğuna kanaat getirmeleri gerekmektedir. Bu konu ile ilgili bir tereddütleri varsa eşya gümrük idaresinin denetimindeyken “tahlile itiraz ve ikinci tahlil” yollarına başvurabilmektedir (Kılıç, 2013: 389).

Gümrük Kanununun 243'üncü maddesine göre; *“1. İlgili kişilere 197 nci maddeye göre tebliğ edilen gümrük vergilerinin hesaplanmasında esas alınan kimyevi tahlil sonuçlarına karşı tebliğden itibaren onbeş gün içinde gümrük ve muhafaza başmüdürlüğüne yazılı olarak itiraz edilebilir.*

*2. İtiraz üzerine, birinci tahlilin yapıldığı gümrük laboratuvarında görevli olan ve ilk tahlili yapan kimyager dışındaki iki kimyager tarafından ikinci tahlil yapılır. Yükümlünün talebi halinde, gümrük idareleri, gümrük kimyageri olmayan bir gözlemci kimyagerin de ikinci tahlilde hazır bulunmasına izin verirler.*

*Üç kimyagerden fazla kimyager bulunmayan gümrük laboratuvarında yapılan tahlile itiraz edilmesi halinde, ikinci tahlil en az iki kimyager bulunan en yakın gümrük idaresine ait laboratuvarda yaptırılır.*

3. *İkinci tahlil sonucu, eşyanın teknik özelliklerinin ve niteliklerinin belirlenmesi*

*yönünden kesindir.”*

İlgili kişinin itiraz dilekçesinde belirtmesi gerekenler Gümrük Yönetmeliği'nin 588'inci maddesinin b bende *“Dilekçede, beyanname numarası ve tescil tarihi ile eşyanın cins ve türü, tahlile ne yönden itirazda bulunduğu, gözlemci kimyager bulundurulup bulundurulmayacağı, bulundurulacaksa adı soyadı ve adresi gösterilir.”* şeklinde belirtilmiştir.

Yükümlünün gümrük beyannamesinde beyan ettiği GTİP kodu ile birinci tahlil sonucu uyumlu ise yükümlünün bu duruma itirazında hukuki bir yarar bulunmamaktadır. Fakat uyumlu değilse yükümlünün statüsünü iki açıdan etkiler. Birinci tahlil sonucuna göre beyan edilen GTİP'teki eşya gümrük vergilerinden muaf olup birinci tahlil sonucuna göre tespit edilen GTİP'teki eşya vergilere tabi olabilir ya da birinci tahlil sonucuna göre tahakkuku gerçekleştirilecek gümrük vergileri daha yüksek olabilir. Diğer yandan beyan edilen GTİP'teki eşya dış ticaret politikası önlemlerine daha hafif tabi ya da tabi olmazken birinci tahlil sonucuna göre GTİP'teki eşya daha ağırına ya da tabi değil görünüyorken tabi olabilir (Ercan, 2019: 106).

Yükümlünün birinci tahlil sonucuna itirazı ikinci tahlil talep etmesi ihtimalindedir. İkinci tahlil sonucu eşyanın teknik özelliklerinin tespiti açısından kesin olduğu Gümrük Kanunu ile Gümrük Yönetmeliğinde belirtilmiştir. Birinci ve ikinci tahlil sonuçlarının uyumlu olmasıyla ikinci tahlil sonucu ile birlikte yükümlülere tahakkuk ettirilen gümrük vergileri de tebliğ edilir. Birinci ve ikinci tahlil sonuçları farklı ise ikinci tahlil sonucuna göre yükümlüye gümrük vergileri tahakkuk ettirilerek tebliğ edilir. Yükümlünün bu işleme karşı itirazı mümkündür. Yükümlü ikinci tahlil sonucuna dayanarak yapılan gümrük vergilerine eşyanın kimyevi tahlilinin doğru yapılmadığı ya da eksik yapıldığını ileri sürerek itiraz edip eşyanın gümrük laboratuvarları haricinde farklı bir yerde tahlil edilmesini isteyebilir. İkinci ve birinci tahlil sonuçlarının farklı olması gümrük vergilerini etkilemeyip dış ticaret politikası önlemlerini etkileyebilir bu durumda yükümlü ikinci tahlile itiraz edebilir. Ayrıca gümrük idaresi yükümlü talep etmese dahi ikinci tahlil yapabilir. Fakat ikinci tahlil sonucu kesin olduğu için ikinci tahlil gümrük idaresi açısından da bağlayıcıdır (Ercan,

2019: 106). İkinci tahlil sonucu kanunda belirtildiği üzere kesin olduğundan tahlil sonucuna değil bu sonuca göre tahakkuk ettirilen gümrük vergilerine karşı itiraz edilebilmektedir (Kılıç, 2013: 396).

### 3.3. Sulh Çözüm Yolu

Yargı organlarında artan iş yükünün neticesinde yargılamalar uzamakta hem de bu durumdan performanslar etkilenmektedir. Uzayan yargılamalarla birlikte bireyler arzu edilen sonuca ulaşamamakta ve zaman kaybının yanında maddi kayıplar da yaşamaktadır. Bu sebeplerle uyuşmazlıklar için yargı yoluna gidilmeden başvurulabilecek alternatif çözüm yöntemleri arayışı başlamıştır. Bu çözüm yöntemleri tarafların kendi aralarında anlaşarak uyuşmazlığın ortadan kalkmasını sağlamak üzere yapılacak düzenlemeleri beraberinde getirmiştir (Hasoğlu, 2016: 1982).

Sulh çözüm yolu 659 sayılı KHK kapsamındaki düzenleme ile getirilmiştir. Kararnamenin 12'nci maddesi kapsamında idarelerin taraf olduğu hem adli hem de idari eylemler nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlıklar için sulh yoluna başvurulması mümkündür (Hasoğlu, 2017: 80).

2011 tarihli 659 sayılı KHK “*İdari işlemler dolayısıyla haklarının ihlal edildiğini iddia edenler idareye başvurarak, uğramış oldukları zararın sulh yoluyla giderilmesini dava açma süresi içinde isteyebilecekleri, sulh istemine ilişkin başvuru, işlemeye başlamış olan dava açma süresini duracağı ve başvuru sonuçlanmadan dava açılmayacağı, sulh başvurularının altmış gün içinde sonuçlandırılması zorunlu olduğu ve sulh başvurusu altmış gün içinde sonuçlandırılmamışsa isteğin reddedilmiş sayılacağı, başvuru belli bir konuyu ve somut bir talebi içermiyorsa, idari makam tarafından reddedileceği, reddedilmeyen başvurular, hukuki uyuşmazlık değerlendirme komisyonuna gönderileceği ve hukuki uyuşmazlık değerlendirme komisyonunun inceleme sonunda hazırlayacağı rapora karar vermeye yetkili mercilere sunulacağı, başvurusunu kabul etmesi halinde başvuru sahibine, hazırlanan sulh tutanağının imzalanması için en az onbeş günlük süre verileceği, Sulh tutanağının kabul edilmemesi veya kabul edilmemiş sayılması hallerinde bir uyuşmazlık tutanağı düzenlenerek bir örneğinin ilgiliye verileceği, Sulh olunan konu ya da miktara ilişkin olarak dava yoluna başvurulamayacağına*” dair düzenlemeleri içermektedir.

Sulh yoluna başvurulabilmenin temel şartı idarenin işlem ve eylemi nedeniyle ortaya bir zarar çıkmasıdır. Vergilere dair yaşanan uyuşmazlıklarda sulh çözüm yolunun uygulanıp uygulanamayacağı ortaya somut bir zararın çıkması ile değerlendirilmelidir. Hakları Gümrük idaresinin yapmış olduğu işlemler sebebiyle ihlal edilen kişiler tam yargı davası açmadan evvel 659 sayılı KHK'nın 12'nci maddesi hükmüne göre idareye başvurmak suretiyle uyuşmazlığı sulh çözüm yolu ile çözebilecektir (Şişman ve Uyanık, 2018: 76).

İzahat, Vergi Usul Kanununda yer alan Gümrük Kanununda yeni uygulanmaya başlayan bir uygulamadır. İzahat, VUK'un 413'üncü maddesinde "*Mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığından veya bu hususta yetkili kaldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebilir.*" şeklinde tanımlanmaktadır. İzahat bir nevi mükellefin tereddütte kaldığı konular için açıklama talep etmesidir.

İzahat kavramına Gümrük Yönetmeliği'nin 580/A maddesinde "*Yükümlüler, gümrük idarelerinden gümrük mevzuatının uygulanması hakkında Kanunun 231 inci maddesinin beşinci fıkrası bağlamında izahat talep edebilirler. Gümrük idaresi tarafından yükümlüye yazı ile yanlış izahat verilmiş olması hâlinde Kanunun 231 inci maddesinin beşinci fıkrası uyarınca idari para cezası verilmez ve faiz uygulanmaz.*" şeklinde yer verilmektedir. Gümrük mevzuatının karmaşık yapısına karşılık izahatın uygulanmaya başlaması mükellefler için olumlu bir etki yaratacaktır.

### **3.4. Yargısal Çözüm Yolları**

Anayasanın 125'inci maddesine göre, "*İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır.*" bu kapsamda idari aşamada çözümlenemeyen gümrük vergilerine ilişkin uyuşmazlıklar için yargı yoluna başvurulabilir (Şahin, 2019: 99).

Gümrük vergi ve cezalarına karşı yargı yoluna başvurabilmek için öncelikle itiraz yolunun tüketilmesi gerekmektedir, doğrudan yargı yoluna başvurulamamaktadır. İtirazın reddedilmesi neticesinde dava yoluna başvurulabilmektedir. İdare itiraz başvurusunun reddini yükümlüye tebliğ ederek ya da itiraza yasal süre içerisinde yanıt vermeyerek zımnî olarak gerçekleştirir. Dava açma süresi itirazın reddinin yükümlüye



tebliğ edildiği tarihten itibaren başlamakta ve yükümlüler kararın tebliğine müteakip gümrük vergi, cezaları ve ek tahakkuka karşı otuz gün içinde vergi mahkemelerinde dava yoluna başvurabilmesi mümkündür (Gül, 2018: 19).

Başvurulacak dava yolunun yargı süreci, dava konusu tutara göre değişmektedir (Gül, 2018: 20). Dava konusu tutar 2021 yılı için 7.000 TL ve altında ise vergi mahkemesi tarafından karara bağlanmakta ve vergi mahkemesinin kararı kesin olup bu karar ile ilgili istinaf ve temyiz başvuru imkanı bulunmamaktadır. Tutar 7.000 TL'yi aşıyor ise Vergi Mahkemesi tarafından verilen karara karşı otuz gün içinde istinaf yolu ile Bölge İdare Mahkemesine gidilebilmektedir. BİM'e yapılan istinaf başvurularında dava konusu tutar 2021 yılı için 192.000 TL ve altındaysa verilen karar kesin olup kararın temyizi mümkün değildir. BİM'e yapılan istinaf başvurusunda ki tutar 192.000 TL'yi aşıyorsa istinaf kararına karşı otuz gün içinde Danıştay'a temyiz başvurusunda bulunulabilmektedir. Buradan anlaşılacağı üzere 192.000 TL'yi aşan istinaf kararının temyize götürülebilmesi mümkün iken, bu tutarın altındaki kararlar için temyiz mümkün değildir. Danıştay'ın 192.000 TL üzerindeki uyuşmazlıklara ilişkin kararı kesin niteliktedir. Buna göre;

- 0 ila 7.000 TL arası; Vergi Mahkemesi
- 7.000 ila 192.000 TL arası; Vergi Mahkemesi ile Bölge İdare Mahkemesi
- 192.000 TL üzeri; Vergi Mahkemesi, Bölge İdare Mahkemesi ile Danıştay karar vermekte yetkilidir (Terzi, 2019: 41).

İstinaf ile temyiz arasında temel farklar vardır. Danıştay temyizde sadece hukuka uygunluk açısından bir denetim yaparak BİM'in kararını hukuka uygun olarak onar ya da hukuka aykırı bularak bozar. Danıştay dosya hakkında yeni bir karar veremez, yeniden bir karar verilmez üzere BİM'e gönderir. İstinafta ise ilk derece mahkemesinin kararı hukukilik ve maddi açıdan denetlenmektedir. BİM ilk derece mahkemesinin verdiği kararı hukuka uygun bulup onayabilir ya da hukuka aykırı bularak kaldırabilir. Fakat BİM'in ilk derece mahkemesinin kararını kaldırması halinde dava ilk derece mahkemesine geri gönderilmez, BİM davaya ilişkin yeni bir karar verir (Şahin, 2019: 100). Danıştay dosyayı onarsa karar kesindir lakin bozarsa yeni bir karar veremez, yeniden bir karar verilmesi için BİM'e gönderir.

## SONUÇ

Gümrük vergisi, ülkeye giriş ya da çıkış yapan eşya üzerinden yani eşyanın hareketleri üzerinden alınan bir vergi türüdür. Geçmişten günümüze kadar birçok farklı isim altında gümrük vergisi tahsil edilmiştir. En eski vergi türlerinden olan gümrük vergisinin geçmişi Eski Yunan ve Roma Uygarlığı'na kadar uzanmaktadır. Türkiye'nin gümrük mevzuatı tarihine değinmeden önce kendinden önceki devletlerin sistemlerine değinmek gerekmektedir. Çünkü yeni kurulan devletler kendinden önceki sistemlerden etkilenmektedirler.

Osmanlı Devleti dönemini tanzimat öncesi dönem, tanzimat dönemi ve tanzimat sonrası dönem şeklinde incelemek daha anlaşılır olacaktır. Tanzimat öncesi dönemde gümrük vergisi "Sadakat-ı Ticariye" adıyla tahsil edildiği bilinmektedir. Ayrıca topraklarına giren kervanlardan geliş hakkı için "amediyeye", çıkış hakkı için "reftiye", transitlerin geçiş hakkı için "müruriye", malların ülke içinde ki sevki içinde "mastariye" adları altında gümrük vergileri tahsil edilmiştir. Bu dönemde eşyanın kıymeti üzerinden vergi alınmış olsa da 18. Yüzyıl itibariyle spesifik tarife sistemine geçilmiştir. Gümrük vergisinin tahsili de iltizam usulüne göre yapılmıştır. Tanzimat döneminde 1839 Gülhane Hattı Hümayunu ile emanet usulüne geçilse de 1841 yılında tekrardan iltizam usulüne geçilmiştir. 1840 yılında İstanbul Emtia Gümrüğü kurulmuş fakat 1861 yılında kaldırılıp yerine Rüsumat Emanet'i kurulmuştur.

Tanzimat sonrası dönemde gümrükler için tarife defteri düzenlenip gümrüklere dağıtılıp, gümrük vergisinin her yerde eşit alınması sağlanmıştır. Gümrükler Rüsumat Umum Müdürlüğü adında yeni bir teşkilat kurulmuştur. Bu gelişme şu anki gümrüklerin çalışma usul ve esaslarının temeli niteliğinde olduğu için önem taşımaktadır.

Cumhuriyet döneminde 1929 yılında ilk bağımsız gümrük tarifesi olan 1499 sayılı Gümrük Giriş Tarife Kanunu kabul edilmiştir. 1948 yılında Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması'na dahil olmuştur. GATT'ın ismi 1 Ocak 1995 tarihinde Dünya Ticaret Örgütü olarak değişmiştir. 1949 yılında Cumhuriyet Dönemi'nin ilk Gümrük Kanunu olan 5383 sayılı Gümrük Kanunu kabul edilmiştir. 1954 yılında spesifik tarife yerine advalorem tarife sistemine geçilmiştir. 1964 yılında hala yürürlükte olan 474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun kabul

edilmiştir. 1996 yılında Avrupa Birliği ile Türkiye arasında Gümrük Birliği anlaşması imzalanmıştır. 1999 yılında 4458 sayılı Gümrük Kanunu yürürlüğe girmiştir.

Osmanlı döneminden Cumhuriyet dönemine kadar gümrük mevzuatı ile ilgili birçok düzenleme yapılmıştır. Hala yürürlükte olan 4458 sayılı Gümrük Kanununun on birinci kısmında “cezalar” başlığı yer alsa da içeriği idari yaptırımları barındırmakta ve bu yaptırımlar Kabahatler Kanunu açısından kabahat niteliği taşımaktadır. Bu başlık altındaki yaptırımlar göz önünde bulundurulduğunda basit hatalara dahi gereğinden fazla cezalar hükmedildiği görülmekte ve bu durum ölçülülük ilkesiyle çatışmaktadır. 7190 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile bazı maddelerde yer alan eşyanın gümrük vergileri alınırken ibaresi yumuşatılarak eşyanın fark gümrük vergilerinin alınması şeklinde revize edilmiş ve bu karar ölçülülük ilkesi bakımından yerinde olmuştur.

Gümrük uyuşmazlıklarının azalmasına yönelik yapılacak öneriler, uyuşmazlıklar ortaya çıkmadan önce ve uyuşmazlıklar ortaya çıktıktan sonra olmak üzere iki aşamada incelenecektir. İlk olarak gümrük uyuşmazlıklarının ortaya çıkmadan önce yapılabilecek önerilere değinilecektir.

Gümrük mevzuatının karmaşık bir yapısı mevcuttur. Maddeler içerisinde diğer maddelere atıf yapılması bu karmaşık yapıyı daha da karmaşık hale getirmektedir. Gümrük Kanunu yeniden yazılarak bu karmaşıklar düzenlenmeli, maddeler daha yalın bir dille yazılmalıdır. Gümrük personeli gümrük mevzuatında yapılan değişiklik ve düzenlemeleri kendisi takip etmektedir. Uygulamada yapılan yanlışlıkların önüne geçilmesi adına gümrük mevzuatında yapılan değişiklik ve düzenleme sonrası gümrük personeline bu konuda eğitim verilmelidir

Gümrük uyuşmazlıkları mevzuatın karmaşıklığı ve eksikliğinin yanı sıra kasten veya kusura dayalı gerçekleşebilmektedir. Gümrük uyuşmazlıkları genellikle tarife, kıymet ve menşei kaynaklı olmaktadır. Bundan dolayı tarife, kıymet ve menşeinin doğru tespit edilmesi önem taşımaktadır. Eşyaya hangi GTİP uygulanacağı konusunda muallakta kalınması halinde gümrük idaresince Bakanlığa bu durum bildirilip, Bakanlık uygulanması gereken GTİP’i tüm gümrük idarelerine bildirirse aynı eşyaya farklı GTİP uygulanması sonucu oluşacak uyuşmazlıkların önüne geçilmiş olacaktır.

Bağlayıcı tarife bilgisi verildiği tarihten itibaren altı, bağlayıcı menşe bilgisi verildiği tarihten itibaren üç yıl geçerlidir. Bu haklara sahip olan firmalara ayrıcalıklar tanınmaktadır. Bağlayıcı tarife bilgisi ve bağlayıcı menşe bilgisi uygulamalarının daha yaygın kullanılmasının sağlanması uyuşmazlıkların azalmasında etkili olacaktır.

İlk olarak 2011 yılında uygulanmaya başlayan ilave gümrük vergisi daha çok menşei bağlı bir vergi olsa da eşyaya göre de uygulanmakta ve kıymet üzerinden nispi olarak hesaplanmaktadır. Bundan dolayı ilave gümrük vergisi menşei sapması, tarife kayması ve kıymet düşüklüğü yaşanmasına neden olabilmekte ve devlet ciddi kayıplara uğrayabilir. İlave gümrük vergisinin kaldırılması yaşanabilecek bu olumsuzlukların önüne geçebilir.

Eşyanın varış yerinin antrepo olması halinde gümrük müşavir yardımcısının fiziki olarak orada bulunup mühür kontrolü, halat kontrolü gibi kontrolleri yapıp sayım esnasında da orada bulunması gerekmektedir. Fiziki olarak orada olmaması halinde idari yaptırım gereken koşullar tespit edilemeyecek ve devlet uygulanacak ceza ile elde edeceği gelirden mahrum kalacaktır. Gümrük müşavir yardımcısının belirtilen hallerde fiziki olarak bulunması önem taşımaktadır.

Dış ticaret yapan firmalarda bu süreci takip etmesi için gümrük ve dış ticaret departmanları kurulmalıdır. Firmaların muhasebe ve dış ticaret departmanları arasında olan iletişimsizlik tarife ve menşei konusunda eksikliklere neden olmakta bunun sonucunda da firma idari para cezaları ile karşı karşıya kalmaktadır. İlgili departmanların arasındaki iletişim daha verimli olmalıdır.

Yetkilendirilmiş yükümlü statüsüne sahip olmak isteyen firmaların bünyesinde b ya da a karnesine sahip kişi çalıştırması başvuru ve denetim sürecinde sıkıntı yaşanmasının önüne geçebilir. Yetkilendirilmiş yükümlü statüsüne sahip firmaların çoğalması gümrük işlemlerindeki yoğunluğun azalmasına etki edeceği muhtemeldir.

İzahat müessesesi hakkında mükelleflere bilgilendirme yapılmalıdır. İzahat müessesinin daha yaygın kullanılmasını sağlamak mükellefin tereddütte kaldığı konuları açıklığa kavuşturacak ve mükellef hareketini bu çerçevede gerçekleştirecektir. Böylece uyuşmazlık olması muhtemel olan konu kaynağından çözülmüş olacaktır.

Bu kısma kadar yapılan öneriler gümrük uyuşmazlıklarının ortaya çıkmasından önce yapılabilecek önerileri kapsamaktadır. Aşağıda ise gümrük uyuşmazlıklarının ortaya çıkmasından sonra uyuşmazlıkların daha adil ve verimli olarak çözüme kavuşmasına katkı sağlayabilecek önerilere yer verilecektir.

İdari sürece başvuru uzman kişilerce yapılmalıdır. Uzlaşma müessesinin yükümlülere tanıtılarak daha etkin kullanılması sağlanmalıdır. Uzlaşma cezaların erken tahsil edilmesine olanak sağladığı için hem devlet açısından, faizden kurtulup daha az ödeme ve dava yükünden kurtulma imkanı sağladığı için hem de yüküm açısından faydalı bir müessesedir. Ayrıca vergi mahkemelerindeki iş yükünü de hafifletmektedir. Fakat aynı uyuşmazlık uzlaşma komisyonlarınca farklı kararlara bağlanabilmekte bu da adalet ilkesi ile çatışmaktadır. Uzlaşma görüşmesinde yapılan indirimlerin uzlaşma komisyonunca belirlenmesi kanunilik ilkesi ile çatışmaktadır. Uzlaşma müessesindeki indirimler kanun ile belli oranlara dayandırılarak daha şeffaf bir yapı tesis edilmeye çalışılmalıdır.

İdari yargıya taşınan gümrük uyuşmazlıklarının çözümlenmesi için gümrük ihtisas mahkemeleri kurulmalıdır. Gümrük ihtisas mahkemelerinde görev alacak hakimlerin gümrük mevzuatını bilip, bu alanda uzmanlaşmış olması koşulu aranmalıdır. Bu sayede idari yargıya taşınan uyuşmazlıklar hem daha hızlı hem de daha adil bir şekilde çözümlenecektir.

Yaşanan uyuşmazlıklara karşı hangi idari yolun izlenmesinin daha sağlıklı olacağına uzman kişilerce değerlendirilerek karar verilmesi uyuşmazlığın daha kolay çözümlenmesine olanak sağlayacaktır. Örneğin mükellef idari işlemlerden dolayı haklarının ihlal edildiğini ve zarara uğradığını düşünüyor ise sulh yolunu tercih etmesi daha yerinde olacaktır.

Gümrük müfettişlerine ihtiyari olarak her sene sonunda gözlemledikleri uyuşmazlıkları ve bu uyuşmazlıkların önüne geçmesine imkan sağlayacak önerileri içeren bir rapor hazırlayarak Bakanlığa göndermesi ile belli tutar aralığında olan primden raporun içeriğine göre faydalanmasını sağlamak yaşanan uyuşmazlıkların tespit edilerek önüne geçilmesinde önemli katkı sağlayacaktır.

**KAYNAKLAR**

- Akın, H. (2002). *Yeni İşim Dış Ticaret*, Academyplus Yayınevi, Ankara.
- Arifoğlu, M. (2013). *Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi & Rejim Kapsamı Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılması ve Elektronik Ortamda İzin*, Ege Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü, İzmir.
- Atan, T. (1990). *Türk Gümrük Tarihi II. Başlangıçtan Osmanlı Devletine Kadar*, Türk Tarih Kurumu Yayınları, Ankara.
- Atan, T. (2010). *Türk Gümrük Tarihi II. Cilt*, Gümrük Müfettişleri Derneği, Ankara.
- Bayraklı, H. H. (2005). *Genel Vergi Hukuku*, Celepler Matbaacılık, Trabzon.
- Bilici N. (2018). *Vergi Hukuku*, Savaş Yayınevi, Ankara.
- Bilici, N. (2013). *Avrupa Birliği ve Türkiye*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Bozkurt, C. (2011). “Menşe Kavramı ve Menşe Kazanma Kriterlerinin İlgili Mevzuat Işığında Değerlendirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:104, 149-160.
- Bozkurt, R. (2019). *Gümrük Vergilerinde Kabahatler, Yaptırımlar ve Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Bulut, M. K. (2007). “Gümrük Vergisine Eş Etkili Vergi ve Mali Yüklerin Gümrük Vergisi Tanımı Kapsamında Değerlendirmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:314, 139-148.
- Bulutoğlu, K. (2004). *Türk Vergi Sistemi*, Batı Türkeli Yayıncılık, İstanbul.
- Candan, T. (2006). *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, Maliye ve Hukuk Yayınları, İstanbul.

- Cantekin, C. (2012). *Dış Ticaret İşlemleri ve Uluslararası Bankacılık*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Çakıcı, Ö. ve Ceylan, M. (2014). *Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu*, G.M. Matbaacılık ve Ticaret A.Ş., İstanbul.
- Çelik, B. (1999). *Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku*, İmaj Yayıncılık, Ankara.
- Demirtaş, Aksüt, D. ve Gök Ö. (2017). “Gümrük Vergilerinden Kaynaklanan Anlaşmazlıkların Uzlaşma Yolu ile Çözümü”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 18, Sayı: 2, 75-125.
- Dölek, A. (2017). *Gümrük İşlemleri*, Umut Kitap Basım-Yayın-Dağıtım, İstanbul.
- Ercan, T. (2012). *Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Ercan, T. (2016). *Türk Hukukunda Gümrük Kabahatleri*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Ercan, T. (2019). *Gümrük Hukuku*, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Erkan, E. (2002). “AB Yasal Uyum Sürecinde Yeni Bir Vergi: ÖTV”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 251, 69-76.
- Ertuğrul, H. (2008). *Suç veya Kabahat Olarak Kaçakçılık Fiilleri*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi). Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Es, A. (2019). *Gümrük Vergi ve Ceza Uyuşmazlıklarının İdari ve Adli Çözüm Yolları*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Gerçek, A. (2008). “Dış Ticaret Üzerindeki Mali Yükümlülükler”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 184, 221-225.

- Gök, Ö. (2018). *Gümrük Vergisinden Kaynaklanan Uyuşmazlıklar*, (Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Gökçelik, C. (2009). *Gümrük ve Dış Dış Ticaret Uygulamaları*, Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirliği ve Denetim Yayınları, İstanbul.
- Gökçelik, C. (2005). *Gümrük Bilgisi 1: Gümrük Rejimleri*, Ayrıntı Basımevi, Ankara.
- Gül, S. (2018). “Gümrük Vergileri ve Cezalarına Karşı Başvurulabilecek Hukuki Yollar” Vergide Gündem Dergisi “Gümrükte Gündem” Özel Sayısı, 17-20.
- Gültekin, R. (2019). *Gümrük Kabahatleri*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Gültekin, R. (2019). *Gümrük Kabahatleri: Hukuki Analizi, Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, (Doktora Tezi), Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Gümüş, M. (2005). “Dahilde İşleme Rejiminde Telafi Edici Vergi Uygulaması”, *Gümrük Dergisi*, Sayı:53, 90-95.
- Gürsoy, Y. (2007). *Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi*, Ekin Kitabevi, Bursa.
- Hacıköylü, C. (2014). “İthalat Sırasında Ödenen Vergiler ve Diğer Mali Yükümlülükler: Türkiye ve Cep Telefonu İthalatı”, *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı:7(1), 21-36.
- Hamidoğulları, U. (2000). “Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 88, 75-80.
- Hasoğlu, A. (2016). “İdare Hukukunda Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı: 65, 1981-1996.



- Hasoğlu, A. (2017). “İdarenin Sorumluluğu Bağlamında Yargı Dışı Çözüm Yolu Olarak Sulh”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 25, Sayı: 2, 65-87.
- Kağıtcıoğlu, M. (2017). “İdari İşlem Teorisi Çerçevesinde İdari Mercî Tecavüzü Kavramının Değerlendirilmesi”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Sayı: 30, 237-272.
- Kalpallı, İ. (2015). *İhracat ve İthalat Yönetimi Yeni Stratejiler ve Güncel Uygulamalar, Gümrük Mevzuatı ve Uygulamaları*, Nobel Akademik Yayıncılık Eğitim Danış. Tic. Ltd. şti., Ankara.
- Kangal, Z. T. (2011). *Kabahatler Hukuku*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Kaplan, G. (2011). *İdari Yargıda Dava Açma Süreleri*, Ankara.
- Kaplan, Ö. (2005). *Dış Ticarete Menş Kuralları ve Gümrük Uygulamaları*, Gümrük Uzmanları Derneği Yayını, Ankara.
- Kavak, A. (2013). “İnceleme Sonucunda Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talep Edilmesi ile Vergi ve Ceza İhbarnamesinin Tebliği Sonrasında Mükellefin Yapması Gerekenler”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 117, 83-88.
- Kemer, O. B. (2003). *İhracat Teşvikleri*, Alfa Yayınevi, Bursa.
- Kılıç, K. (2013). *Kaçakçılık Suçları Gümrük Kabahatleri ve Gümrük Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Kır, B. (2018). *Gümrük Uyuşmazlıklarının Alternatif Çözüm Yöntemleri*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri.
- Kızılay, F. S. (2011). *Gümrük Vergilerinin Tahsilat Süreci, Yaşanan Sorunlar ve Bir Çözüm Önerisi Olarak Uzlaşma Müesseseleri*, (Uzmanlık Tezi), Gümrük Müsteşarlığı, Ankara.

- Kirtiş, A. K. (2013). *Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi Teorik ve Uygulamalı*, Hizmet Vakfı Yayınları, İstanbul.
- Koyunoğlu, D. (2010). “Menşe Kavramı, Eşyanın Menşeinin Tespiti Kuralları ve Gümrük Uygulamaları”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı: 78, 202-211.
- Koyunoğlu, D. (2010, Kasım). “Gümrük Uyuşmazlıkları İçin İtiraz ve İdari Yollar”, *Lebib Yalkın Dergisi*, Sayı: 83, 211.
- Mahmutoğlu, F. S. (2009). *Suç-Kabahat Ayrımı-İdari Ceza Hukuku'nun Temelleri*, İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Nadaroğlu, H. (2000). *Kamu Maliyesi Teorisi*, Beta Basım Yayım Dağıtım A.ř., İstanbul.
- Ok, A. (2016). *Türk Hukukunda Gümrük Vergileri ve Cezaları*, (Basılmamış Doktora Tezi). Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Oktar, A. (2018). *Türk Vergi Sistemi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Öncel, M., Kumrulu, A. ve ağan, N. (2009). *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Öncel M., Kumrulu A. ve ağan N. ( 2018). *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Öner, E. (2014). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Seçkin Yayınları, Ankara.
- Öner, E. (2016). *Türk Vergi Sistemi*, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Öz, E. (2008). *Dış Ticarete Ulusal ve Uluslararası Vergilendirme*, Nobel Kitabevi, Adana.

- Özmen, M. (2019). *Yargı Kararları Işığında Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yollarının Değerlendirilmesi*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Bandırma On Yedi Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bandırma.
- Öztürk, N. (2005). *Dış Ticaret Kuram, Politika, Uygulama*, Roma Yayınları, Ankara.
- Pehlivan, O. (2010). *Vergi Hukuku, Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*, Derya Kitabevi, Trabzon.
- Pehlivan, O. ve Öz, E. (2019). *Uluslararası Maliye ve Vergilendirme*, Celepler Matbaacılık Yayın ve Dağıtım, Trabzon.
- Saban, N. (2002). *Vergi Hukuku*, Der Yayınları, İstanbul.
- Saygılıoğlu, N. (2003). “4458 Sayılı Yeni Gümrük Kanununun Getirdiği Yenilikler” *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 128, 57-62.
- Saygılıoğlu, N. ve Akçin, R. (2015). *Dış Ticaret ve Gümrük*, Cem Web Ofset San. Tic.
- Saygılıoğlu, N. ve Gerçek, A. (2007). *Dış Ticaret ve Gümrük (Kurallar, İşlemler ve Vergileme)*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- Sayılgan, G. ve Şenol, C. (2010). “Dahilde İşleme Rejimi ve Türk İşletmelerinin İhracatı Üzerine Etkiler”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı:35, 37-53.
- Selen, U. (2014). *Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi*, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Selen, U. (2017). *Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi*, Ekin Kitabevi, Bursa.
- Şahin, M. (2019). *Gümrük Vergileri*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Şedele, U. (2009). *Türkiye’deki Transit Rejimi, Karşılaşılan Sorunların Analizi ve Çözüm Önerileri*, (Gümrük Uzmanlık Tezi), Ankara.

- Şenyüz, D. (2017). *Vergi Ceza Hukuku Vergi Kabahatleri ve Suçları*, Ekin Basım Yayın, Bursa.
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2014). *Türk Vergi Sistemi*, Ekin Basım Yayın, Bursa.
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2013). *Türk Vergi Sistemi*, Ekin Basım Yayın, Bursa.
- Şişman, G. ve Uyanık, M. (2018). “Gümrük Uyuşmazlıklarının Sulh Yolu ile Çözülmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:362, 71-78.
- Tekin, A. ve Tekin, Ü. E. (2017). *4458 Sayılı Gümrük Kanunu'na Göre Gümrük İşlemleri Mevzuat-Teori, Uygulama-Vergilendirme*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Terzi, G. (2017). *Dış Ticaret İle Gümrük Kambiyo İşlemleri ve Uygulaması*, Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneği, Ankara.
- Terzi, G. (2019). “Gümrük Vergileri Anlaşmazlıklarında Çözüm Yollarının Vergi Usul Kanunu Hükümleriyle Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi”, *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 15, 32-43.
- Tiedemann, K. (2017). *Ekonomi Ceza Hukuku*, Çev. Ayşe Nuhoglu, Ankara.
- Tomanbay, M. (1998). *Dış Ticaret Rejimi ve İhracatın Finansmanı*, Hatiboğlu Yayınevi, Ankara.
- Tosuner, M. ve Arıkan, Z. (2018). *Vergi Usul Hukuku*, Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi, İzmir.
- Tuncer, D. (2007). *Vergi Tekniği Açısından Gümrük Vergisinin Değerlendirilmesi*, (Basılmamış Doktora Tezi), Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.

- Tuncer, S. (2001). *Gümrükler ve Gümrük Vergileri (Teori-Uygulama)*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- Türk Hukuk Kurumu (1991). *Türk Hukuk Lûgatı*, Başbakanlık Basımevi, Ankara.
- Türker, U. C. (2019). *Gümrük Kabahatleri*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Uçak, H. (2009). *Gümrük Mevzuatında Kıymet ve Uygulamaları*, Gümrük Müfettişleri Derneği Yayını, Ankara.
- Uçak, H. (2013). “Gümrük Cezalarında Yeni Kriter: “Belirgin Fark” ”, *Lebib Yalkın Dergisi*, Sayı:119, 284.
- Uluatam, Ö. ve Methibay, Y. (2000). *Vergi Hukuku*, İmaj Yayıncılık, Ankara.
- Uzun, F. (2015). *125 Soruda Gümrük Mevzuatında Para Cezaları*, Dünya Süper Web Ofset, İstanbul.
- WEB\_1. (2020). Türk Dil Kurumu Sözlükler, <https://sozluk.gov.tr/> (12.11.2020).
- WEB\_2 (2021). Türkiye Cumhuriyeti Ticaret Bakanlığı Resmi Sitesi, <https://ticaret.gov.tr/> (09.03.2021).
- WEB\_3 (2021). Gökçelik, C. “Gümrük ve Dış Ticaret Alanında En Sık Karşılaşılan Uyuşmazlık Konuları ve Çözüm Yolları”, [Www2.Deloitte.Com](http://www2.deloitte.com), (20.01.2021).
- Yayla, S. ve Çelik, B. (2006). “Gümrük Vergileri Ve Uygulamalarına Genel Bakış”, *Gümrük Dünyası Dergisi*, Sayı: 49, 5-15.
- Yerci, C. (2001). “Vergi Avantajı Getiren Bir Olanak: Gümrük Kontrolü Altında İşleme”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 150, 34-36.

Yerci, C. (2011). “Hiç Alınmayan/Eksik Alınan İthalat Vergileri Üzerine (Gümrük Kanunu’na Birkaç Değişiklik Önerisi)”, *Lebib Yalkın Dergisi*, Sayı: 89, 57.

Yılmazer, M. ve Onay, M. (2015). *İhracat ve İthalat Yönetim Yeni Strateji ve Güncel Uygulamalar*, Nobel Akademik Yayıncılık, Ankara.

Yumuk, H. (2017). *Gümrük Hukukunda Zorunlu İdari İtiraz, Yedinci Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu, Bildiri Kitabı*, Ankara.

Yüce, M. ve Çelikkaya, A. (2016). *Örnek Uygulamalarla Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*, Dora Basım-Yayım Dağıtım, Bursa.

## ÖZ GEÇMİŞ