T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
ULUSLARARASI TİCARET VE AVRUPA BİRLİĞİ HUKUKU ANABİLİM DALI
ULUSLARARASI TİCARET VE AVRUPA BİRLİĞİ HUKUKU DOKTORA PROGRAMI

GÜMRÜK İHTİLAFLARI VE ÇÖZÜM YOLLARI

Doktora Tezi

Murat PALAOĞLU

İSTANBUL, 2026

T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
ULUSLARARASI TİCARET VE AVRUPA BİRLİĞİ HUKUKU ANABİLİM DALI
ULUSLARARASI TİCARET VE AVRUPA BİRLİĞİ HUKUKU DOKTORA PROGRAMI

GÜMRÜK İHTİLAFLARI VE ÇÖZÜM YOLLARI

Doktora Tezi

Murat PALAOĞLU
1T100017756

Danışman: Doç. Dr. Ebru ŞENSÖZ MALKOÇ

İSTANBUL, 2026

ETİK BEYAN SAYFASI

Hazırlamış olduğum tez özgün bir çalışma olup YÖK ve İstanbul Ticaret Üniversitesi Lisansüstü Yönetmeliklerine uygun olarak hazırlanmıştır. Ayrıca, bu çalışmayı yaparken bilimsel etik kurallarına tamamıyla uyduğumu; yararlandığım tüm kaynakları gösterdiğimi ve hiçbir kaynaktan yaptığım ayrıntılı alıntı olmadığını beyan ederim. Bu tezin ihtiva ettiği tüm hususlar şahsi görüşüm olup İstanbul Ticaret Üniversitesi'nin resmi görüşünü yansıtmamaktadır.

Murat PALAOĞLU

ÖZET

Bu araştırma, Türkiye'de gümrük işlemleri kapsamında ortaya çıkan ihtilafları ve bu ihtilafların çözümüne ilişkin idari ve yargısal süreçleri incelemektedir. Nitel araştırma yöntemlerinden örnek olay araştırma deseni çerçevesinde yürütülen çalışmada, gümrük ihtilaflarına konu beş örnek vaka derinlemesine analiz edilmiştir. Her bir vakada ihtilafın niteliği, tarafların ileri sürdüğü hukuki argümanlar, idari makamların değerlendirme süreci ve yargısal denetim sonucunda ulaşılan karar içerik analizi yöntemiyle yorumlanmıştır. Analizler, gümrük ihtilaflarının uygulamada yüksek düzeyde teknik bilgi ve yorum gerektirdiğini, mevzuatın çok katmanlı yapısının ise hem idare hem de mükellef açısından önemli ölçüde belirsizlik yarattığını göstermektedir. Bulgular, ihtilafların beyanname değerlendirme, eşya kıymeti tespiti ve tarife sınıflandırmasında yoğunlaştığını; mevzuat karmaşıklığı ve uygulayıcı hatalarının temel neden olduğunu göstermektedir. Çalışmada incelenen vakalar, özellikle ticaret politikası önlemlerinin vergi matrahı tespitine doğrudan etki etmesi nedeniyle idari işlemlerde normatif belirsizlik yarattığını ve bu durumun yargısal denetim süreçlerini daha da önemli hale getirdiğini göstermektedir. Sonuç olarak araştırma, Türkiye'de gümrük uygulamalarında hukuki belirlilik, normatif tutarlılık ve idari şeffaflık ilkelerinin tesis edilmesinin hem ekonomik aktörlerin motivasyonu hem de kamu yararının korunması bakımından kritik önem taşıdığını ortaya koymaktadır. Çalışma, gümrük idaresinin takdir yetkisinin sınırlarının belirlenmesi ve mükellef haklarının güçlendirilmesi açısından hukuk devleti ilkesinin gümrük rejimlerine yansıtılması gerekliliğini vurgulamaktadır.

Anahtar Kelimeler: *Gümrük, ihtilaf, ihtilafla ilgili çözümler, ithalat, ihracat.*

ABSTRACT

This research examines disputes arising within the scope of customs procedures in Turkey and the administrative and judicial processes related to their resolution. The study, conducted within the framework of a case study design, a qualitative research method, conducted an in-depth analysis of five sample customs disputes. In each case, the nature of the dispute, the legal arguments put forward by the parties, the evaluation process of the administrative authorities, and the decision reached because of judicial review were interpreted using content analysis. The analyses demonstrate that customs disputes require a high level of technical knowledge and interpretation in practice, while the multi-layered structure of the legislation creates significant uncertainty for both the administration and the taxpayer. The findings indicate that disputes mainly concentrate on declaration assessment, customs valuation, and tariff classification, primarily due to regulatory complexity and implementation errors. The cases examined in this study demonstrate that trade policy measures directly impact tax base determination, creating normative uncertainty in administrative proceedings, making judicial review processes even more crucial. In conclusion, the study demonstrates that establishing the principles of legal certainty, normative consistency, and administrative transparency in customs practices in Turkey is critical for both the motivation of economic actors and the protection of the public interest. The study emphasizes the need to incorporate the rule of law into customs regimes to define the limits of customs administration discretion and strengthen taxpayer rights.

Keywords: *Customs, dispute, dispute resolution, import, export.*

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

Etik Beyan Sayfası ..... **ii**
Özet ..... **iii**
Abstract ..... **iv**
Tablolar Listesi ..... **x**
Şekiller Listesi ..... **xi**
Kısaltmalar Listesi ..... **xii**

GİRİŞ **1**

1. GÜMRÜK MEVZUATI GÜMRÜK REJİMİ VE GÜMRÜK UYGULAMALARI **6**
1.1. Gümrük Kavramının Tanımı 6
1.2. Gümrük Mevzuatı 7
1.3. Gümrük Rejimleri 9
1.3.1. Ekonomik Etkili Rejimler 10
1.3.1.1. Dahilde İşleme Rejimi 10
1.3.1.2. Hariçte İşleme Rejimi 12
1.3.1.3. Antrepo Rejimi 14
1.3.1.4. Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi 17
1.3.1.5. Geçici İthalat Rejimi 19
1.3.2. Ekonomik Etkili Olmayan Gümrük Rejimleri 21
1.3.2.1. Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi 22
1.3.2.2. Transit Rejimi 23
1.3.2.3. İhracat Rejimi 25
1.4. Gümrük Uygulamaları 27
1.4.1. Gümrük Beyannamesi 28
1.4.2. Gümrük Kontrolleri 29
1.4.3. Gümrük Gözetimi 31
1.4.4. Gümrük Denetimi 32
1.4.5. Eşyanın Gümrüğe Sunulması 33
1.4.6. Eşyanın Teslimi 34
1.4.7. Geçici Depolama 35
1.4.8. Eşyanın Boşaltılması ve Depolanması 36

1.4.9. Eşyanın Çıkışı 37

2. GÜMRÜK VERGİSİ 38

2.1. Gümrük Vergisi/ Vergileri Kavramının Tanımı 38

2.1.1. Gümrük Vergilerinin Niteliği ve İşlevi 39

2.1.2. Gümrük Vergisinin Kapsamına Giren Vergiler 40

2.1.2.1. Gümrük Vergisi 41

2.1.2.2. Tek ve Maktu Vergi 43

2.1.2.3. Telafi Edici Vergi 44

2.1.2.4. Ek Mali Yükümlülük 45

2.1.2.5. Dampinge Karşı Vergi ve Sübvansiyona Karşı Telafi Edici Vergi 46

2.1.2.6. Gümrük Vergisi Kapsamında Tahsil Edilen Fonlar 47

2.1.2.7. Çevre Katkı Payı 48

2.1.2.8. TRT Bandrol Ücreti 49

2.1.2.9. Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) 50

2.1.2.10. Katma Değer Vergisi (KDV) 52

2.1.3. Gümrük Vergilerinin Sınıflandırılması 53

2.1.3.1. Uygulanan Matraha Göre Gümrük Vergileri 54

2.1.3.1.1. Nisbi Gümrük Vergileri 54

2.1.3.1.2. Maktu Gümrük Vergileri 55

2.1.3.1.3. Karma Gümrük Vergileri 56

2.1.3.2. Uygulanan Gümrük Rejimine Göre Gümrük Vergileri 57

2.1.3.2.1. İthalat Gümrük Vergileri 58

2.1.3.2.2. İhracat Gümrük Vergileri 58

2.1.4. Gümrük Vergilerinde Vergilendirme İşlemleri 58

2.1.4.1. Gümrük Vergilerinin Tarhı 59

2.1.4.1.1. Beyannamenin Verilmesi 59

2.1.4.1.2. Beyannamenin Tescili 60

2.1.4.1.3. Beyannamenin Kontrolü 60

2.1.4.1.4. Gümrük Vergilerinin Hesaplanması 61

2.1.4.2. Gümrük Vergilerinin Tebliği 61

2.1.4.3. Gümrük Vergilerinin Tahakkuku 62

2.1.4.4. Gümrük Vergilerinin Tahsili ve Sona Ermesi 63

3. GÜMRÜK SUÇ VE CEZALARI 65
3.1. İdari Gümrük Cezaları 65
3.1.1. İdari Gümrük Cezalarının Özellikleri 65
3.1.2. İdari Gümrük Cezalarının Türleri ve Ödeme Süreçleri 66
3.1.2.1. Vergi Kaybına Neden Olan İşlemler için Uygulanacak Cezalar 67
3.1.2.2. Usulsüzlüklere Bağlı İdari Cezalar 72
3.1.2.3. İdari Para Cezalarının Tahsili 75
3.1.3. Adli Gümrük Suç ve Cezalarının Tanımı 76
3.1.3.1. Adli Gümrük Suç ve Cezaların Türleri 77
3.1.3.1.1. İthalat Kaçakçılığıyla İlgili Suçlar 77
3.1.3.1.2. İhracat Kaçakçılığıyla İlgili Suçlar 78
3.1.3.1.3. Akaryakıt Kaçakçılığı Suçları 79
3.1.3.1.4. Tütün ve Alkollü İçkiye İlişkin Suçlar 80
3.1.3.2. Yolcular Tarafından Getirilen Kaçak Eşyalar 81
3.1.3.3. Deniz Taşıtlarından Kaynaklı Suçlar 81
3.1.3.4. Kaçakçılık Suçlarında Arama, El Koyma ve Güvenlik Önlemleri 82
3.1.3.5. Yasak Eşyaların İade Süreci 83
3.1.3.6. Müsadere İşlemlerinin Uygulanması 84

4. GÜMRÜK UYGULAMALARINDAKİ İHTİLAFLAR VE ÇÖZÜM YOLLARI 86
4.1. Gümrük Uygulamalarıyla İlgili İhtilaflar 86
4.1.1. İdari Kararlarla İlgili İhtilaflar 87
4.1.2. Gümrük Vergileriyle İlgili İhtilaflar 88
4.1.2.1. Verginin Konusuna İlişkin İhtilaflar 88
4.1.2.2. Kıymet Tespitiyle İlgili İhtilaflar 89
4.1.2.3. Tarifeyle İlgili İhtilaflar 90
4.1.2.4. Diğer İhtilaflar 90
4.1.3. Tahlil Sonuçlarıyla İlgili İhtilaflar 91
4.2. Gümrük Uygulamalarındaki İhtilaflara İlişkin Çözüm Yolları 92
4.2.1. İdari Çözüm Yolları 92
4.2.1.1. Peşin Ödeme İndirimi 93
4.2.1.2. Pişmanlıkla Beyan 93
4.2.1.3. İhtirazi Kayıt Yoluyla Beyan 94
4.2.1.4. Uzlaşma Yolu 95

4.2.1.4.1. Uzlaşmanın Kapsamı 97
4.2.1.4.2. Uzlaşma Komisyonları ve Yetkileri 98
4.2.1.4.3. Uzlaşma Başvuru Süresi ve Şekli 99
4.2.1.4.4. Uzlaşma Talebine İlişkin İnceleme 100
4.2.1.4.5. Uzlaşma Görüşmeleri ve Sonucu 100
4.2.1.4.6. Uzlaşılan Tutarın Ödenmesi 101
4.2.1.5. İtiraz 102
4.2.1.5.1. İtirazın Kapsamı ve Başvuru Süresi 104
4.2.1.5.2. İtirazın Karara Bağlanması 105
4.2.1.5.3. İtirazın Gümrük Vergilerinin Ödenme Süresine Etkisi 106
4.2.1.5.4. İtirazın Para Cezasına Etkisi 106
4.2.1.5.5. İtirazın İdari Karara Etkisi 107
4.2.2. Sulh Çözüm Yolu 107
4.2.3. Yargısal Çözüm Yolu 108

5. GÜMRÜK İHTİLAFLARI İLE İLGİLİ ÖRNEK OLAY İNCELEMESİ VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ 111

5.1. Araştırmanın Yöntemi 111
5.2. Etik Boyut ve Vakaların Belirlenmesi 113
5.3. Araştırmanın Bulguları 114
5.3.1. Birinci Örnek Olay: Yanlış Tarife Koduyla Yapılan Beyana İlişkin Ek Tahakkuk ve Ceza İşlemleriyle İlgili İhtilaf ve Çözüm Yolu 114
5.3.2. İkinci Örnek Olay: Serbest Dolaşıma Giriş Beyannamesiyle İthal Edilen ve Gözetim Uygulamasına Tabi Olan Ancak Gözetim Belgesi Bulunmayan Eşyanın Kıymetiyle İlgili İhtilaf ve Çözüm Yolu 119
5.3.3. Üçüncü Örnek Olay: İthalat Beyannamesinde İhtirazi Kayıtta Bulunmayla İlgili Yaşanan Süreçte Karşılaşılan İhtilaf ve Çözüm Yolu 124
5.3.4. Dördüncü Örnek Olay: İthalat Rejim Kararının Yorumu Nedeniyle Uygulanan Ek Tahakkuk ve Ceza İşlemiyle İlgili İhtilaf ve Çözüm Yolu 128
5.3.5. Beşinci Örnek Olay: Plan Dışı Sonradan Kontrol Programında İhracatçı Firmayla İlgili Yaşanan İhtilaf ve Çözüm Yolu 132
5.4. Araştırmanın Sonucu 143
5.4.1. Tarife Sınıflandırmasına İlişkin İhtilaflardan Elde Edilen Sonuçlar 143
5.4.2. Gözetim Uygulamaları Kapsamında Gümrük Kıymetine İlişkin İhtilaflardan Elde Edilen Sonuçlar 144
5.4.3. İhtirazi Kayıtla Yapılan Beyanlar ve Gümrük Kıymeti Uygulamalarına İlişkin İhtilaflardan Elde Edilen Sonuçlar 146

5.4.4. Geçici Muafiyet ve Başlamış İşlemlerden Kaynaklanan İhtilaflardan Elde Edilen Sonuçlar 147
5.4.5. Sonradan Kontrol Süreçlerinde Belge ve Sistem Kaynaklı İhtilaflardan Elde Edilen Sonuçlar 148
5.5. Öneriler 149

SONUÇ 155
KAYNAKÇA 158

TABLOLAR LİSTESİ

Sayfa No.

Tablo 1. ÖTV'nin Konusunu Oluşturan Eşya Listeleri 51
Tablo 2. İthalat Kaçakçılığı Suç ve Cezaları..... 78
Tablo 3. İhracat Kaçakçılığı Suç ve Cezaları..... 79
Tablo 4. Plan Dışı Sonradan Kontrole Dayalı Tespit ve Tespitlerle İlgili Açıklama-1. 134
Tablo 5. Plan Dışı Sonradan Kontrole Dayalı Tespit ve Tespitlerle İlgili Açıklama-2. 137
Tablo 6. Plan Dışı Sonradan Kontrole Dayalı Tespit ve Tespitlerle İlgili Açıklama-3. 138
Tablo 7. Plan Dışı Sonradan Kontrole Dayalı Tespit ve Tespitlerle İlgili Açıklama-4 ..... .139
Tablo 8. Plan Dışı Sonradan Kontrole Dayalı Tespit ve Tespitlerle İlgili Açıklama-5. 140
Tablo 9. Plan Dışı Sonradan Kontrole Dayalı Tespit ve Tespitlerle İlgili Açıklama-6. 141

ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa No.

Şekil 1.Gümrük Rejimleri 10
Şekil 2. Dahilde İşleme Rejiminin İşleyişi 11
Şekil 3. Antrepo Rejiminin Çalışma Sistemi 17
Şekil 4. Geçici İthalat Rejimi 21
Şekil 5. Tarife Sınıflandırmasına İlişkin İhtilafta İdari İşlem ve Yargısal Değerlendirme Süreci 116

KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK : Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB : Avrupa Birliği
ATA : Admission Temporaire (Geçici kabul)
BİLGE : Bilgisayarlı Gümrük Etkinlikleri
CIF : Cost, Insurance and Freight (Mal Bedeli, Sigorta ve Navlun)
CPD : Gümrüklerden Geçiş Karnesi
FOB : Free on Board (Yükleme Limanında Gemide Teslim)
GK : Gümrük Kanunu
GKAİR : Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi
GTİP : Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu
GUY : Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği
GY : Gümrük Yönetmeliği
KDV : Katma Değer Vergisi
m. : Madde
ÖTV : Özel Tüketim Vergisi
TCK : Türk Ceza Kanunu
TDK: : Türk Dil Kurumu
TGB : Türkiye Gümrük Bölgesi
TİTCK : Türkiye İlaç ve Tıbbi Cihaz Kurumu
TPS : Tek Pencere Sistemi
TRT : Türkiye Radyo Televizyon Kurumu
VUK : Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Gümrük, tarihsel olarak devletlerin sınır güvenliğini sağlamanın yanı sıra ticareti denetleyen ve kamu gelirlerini artıran bir mekanizma olarak ortaya çıkmıştır. Günümüzde ise gümrükler, sadece vergi tahsilatı ve kontrol işlevleriyle sınırlı kalmamakta; aynı zamanda uluslararası ticaretin düzenlenmesinde, kaçakçılıkla mücadelede ve ekonomik politikaların uygulanmasında merkezi bir rol oynamaktadır (Kim ve Kim, 2020). Kamu otoriteleri olarak gümrük idareleri, küresel tedarik zincirine daha fazla güvenlik sağlamak, gelir toplama ve ticaretin kolaylaştırılması yoluyla sosyo-ekonomik kalkınmaya katkıda bulunmak için benzersiz bir konumdadır.

Gümrük otoriteleri günümüz küresel ekonomisinde faaliyet gösterirken, çok yönlü ve karmaşık zorluklarla karşı karşıya kalmaktadır. Bu kurumların birincil sorumlulukları gelir toplamak, toplumu ve çevreyi korumak olmakla birlikte aynı zamanda malların yasal ticaret akışını kolaylaştırmak ve bu sürecin verimli bir şekilde yürütülmesini sağlamaktır (Drobot vd., 2017). Bu gereklilik ülkelerin ithalat, ihracat ve transit işlemlerini düzenleyen yasal düzenlemeler oluşturmasını zorunlu kılmış; böylece ticaretin güvenli, şeffaf ve öngörülebilir bir çerçevede gerçekleşmesine yönelik kapsamlı mevzuatın ortaya çıkmasını sağlamıştır. Türkiye'de de benzer bir süreç yaşanmış ve Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinde gerçekleştirilen ithalat, ihracat ve transit işlemlerini düzenlemek için Türk Gümrük Mevzuatı hazırlanmıştır.

Türk gümrük mevzuatı, uluslararası ticaretteki gelişmeler ve değişen normlar doğrultusunda sürekli güncellenmekte ve böylece hem küresel ticaret dinamiklerine hem de ulusal dış ticaret politikalarına uyum sağlamaktadır. Türkiye'nin Avrupa Birliği ile uyum çalışmaları çerçevesinde hazırlanan 4458 sayılı Gümrük Kanunu, 2000 yılında yürürlüğe girmiştir. Bu kanun, dış ticaret işlemlerinin mevzuata uygun, hızlı ve etkin şekilde yürütülmesi için ayrıntılı hükümler öngörmüş; risk temelli denetim mekanizmaları ve dijitalleşme uygulamalarıyla modern gümrük anlayışının ülke

uygulamalarına yansımasını sağlamıştır (Şekeroğlu, 2007: 38). Dolayısıyla gümrük mevzuatı, hem uluslararası standartların iç hukuka uyarlanması hem de ulusal ticaretin güvenli ve sürdürülebilir biçimde yönetilmesi açısından kritik bir rol üstlenmektedir. Kanuna bağlı olarak yayımlanan Gümrük Yönetmeliği ise 2002'den itibaren tüm Türkiye'de uygulanmaya başlanmış ve dijitalleşme sürecinin temelini oluşturarak modern gümrük uygulamalarına yön vermiştir.

Gümrük uygulamaları, uluslararası ticarette eşyanın ülkeye girişinden itibaren beyan, muayene ve denetim süreçlerini kapsamaktadır. Bu süreç, gümrük beyannamesi ile başlamakta; eşya, mevzuata ve ülkenin ticaret, sağlık ve güvenlik standartlarına uygunluk açısından incelenmektedir. Gerektiğinde geçici depolarda tutulan eşya, işlemlerin tamamlanmasının ardından sahibine teslim edilmektedir (Kaplan, 2005: 3). Böylece gümrük idaresi, ticaretin yasal çerçevede ve denetim altında yürütülmesini sağlamaktadır.

Gümrük idaresi, ülkeye giren ve çıkan eşyanın ve taşıtların mevzuata uygunluğunu denetleme, gümrük vergilerini toplama, ticaretin güvenli ve düzenli yürütülmesini sağlama görevlerini üstlenmektedir; ayrıca güvenlik, halk sağlığı, çevre ve kaçakçılıkla mücadele gibi alanlarda kontrol ve denetim görevlerini de yerine getirmektedir. Bu süreçte eşyanın beyanlarının doğruluğunun denetlenmesi, belgelerin kontrolü ve fiziksel muayene gibi uygulamalar yürütülmekte; modern risk yönetimi ve bilgi teknolojileriyle desteklenen denetim mekanizmaları sayesinde uluslararası ticaretin güvenli, düzenli ve sürdürülebilir işleyişi mümkün olmaktadır (Yeşilova, 2015: 6).

Hükümetler, kamu güvenliğini sağlamak ve vatandaşlarını korumak için giderek daha fazla yeni teknoloji kullanmaktadır. Teknoloji, kamu yönetimlerinin verimliliğini ve etkinliğini artırarak bu tehditleri kontrol altına alma çabalarına önemli ölçüde katkıda bulunmaktadır. Teknolojik gelişmeler, malların, hizmetlerin, sermayenin ve emeğin sınırlar arasında serbestçe dolaşımını sağlamıştır. Bu işlemler, modern ekonomik ve sosyal kalkınmanın vazgeçilmez bir parçası haline gelmiştir. Aynı zamanda zararlı maddelerin sınır ötesi arzı ve tehlikeli kişilerin hareketi ekonomiyi, toplumu ve çevreyi tehdit etmektedir (Kim ve Kim 2020). Bu bağlamda gümrük idarelerinin modernizasyonu ve dijitalleşmesi, süreçlerin hızlanmasıyla birlikte etik ve şeffaflığın desteklenmesine de katkı sağlamaktadır (Shubailat vd., 2024). Buna karşın gümrük işlemlerinin artan

karmaşıklığı ve modern teknolojilerin kullanımına rağmen ithalat ve ihracat süreçlerinde çeşitli uyumsuzluklar ve ihtilaflar ortaya çıkabilmektedir.

Gümrük uygulamalarında yaşanan ihtilaflar, gümrük idaresi ile yükümlüler arasında ortaya çıkan hukuki anlaşmazlıkları ifade etmektedir (Tuncer, 2001: 280; Kızılot & Taş, 2011: 51). Bu ihtilaflar yalnızca gümrük vergileriyle sınırlı kalmayıp geçici depolama, onaylı kişi statüsü, yetkilendirilmiş yükümlü izin belgeleri veya dâhilde/hariçte işleme izinleri gibi idari karar ve uygulamalardan da kaynaklanabilmektedir (Ülkü, 2015: 28). Gümrük idaresinin verdiği kararların hukuki denetime tabi tutulması, hak kayıplarını önlemek ve ihtilafları çözmek açısından hem idare hem de yükümlüler için kritik bir mekanizmadır.

Gümrük ihtilaflarının çözüm yolları, idari, alternatif ve yargısal olmak üzere üç ana eksende ele alınmaktadır. İdari aşamada, yükümlüler öncelikle gümrük idarelerine veya üst mercilere başvuru hakkına sahiptir. Bu süreç çoğu zaman ihtilafların hızlı ve daha az maliyetli çözülmesine katkı sağlamaktadır (Kır, 2018: 101). İdari yollar, mükelleflerin beyanlarındaki hataları kendi istekleriyle düzeltme, ödenmesi gereken tutar ile ilgili indirim talebinde bulunma veya uzlaşma gibi süreçlere başvurmalarını olanaklı hale getirmektedir (Es, 2019: 78). Ancak idari yollardan sonuç alınamadığında ihtilaflar yargı yoluna taşınmaktadır. Türkiye'de bu noktada vergi mahkemeleri ve Danıştay'ın rolü ön plana çıkmaktadır. Danıştay kararlarında özellikle "menşe tespiti" ve "kıymetlendirme" konularında verilen hükümler, sonraki ihtilaflar için emsal teşkil etmektedir.

İdari ve adli ihtilafların dava aşamasına taşınmadan tarafların uzlaşması veya dostane yollarla çözülmesini hedefleyen alternatif yöntemler de geliştirilmiştir. Bu yöntemler, özellikle birey ile idare arasında ortaya çıkan ihtilafların idari yargıya başvurulmadan giderilmesine imkân tanımakta; böylece hem ihtilafların daha kısa sürede çözümlenmesine hem de yargı mercilerinin iş yükünün azalmasına katkı sağlamaktadır (Karaarslan, 2019: 72).

Gümrük uygulamalarıyla ilgili yaşanan ihtilaflarda çözüm yolu olarak itiraz yolu da kullanılmaktadır. Gümrük Kanunu'nun 242. maddesi, yükümlülere gümrük vergileri, bu vergilere bağlı cezalar ve gümrük mevzuatına dayalı idari kararlara karşı itiraz hakkı tanımaktadır (Ülkü, 2015: 53). İtiraz hakkını kullanan yükümlüler aynı zamanda Gümrük

Kanunu'nun 244'üncü maddesinde düzenlenen uzlaşma haklarını kullanamamaktadır. Uzlaşmaya konu edilen alacaklar, uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde itiraza konu olabilir (Öner, 2017: 534).

Gümrük uygulamaları neticesinde vergi ve ceza kararları hakkında yargı yolunun açılması için öncelikle idari yolların tüketilmesi gerekmektedir. İtiraz yolunun reddedilmesi ya da idarenin yasal süre içerisinde yanıt niteliğinde bir açıklama yapmaması halinde yükümlünün vergi mahkemesine başvuru hakkı doğmaktadır (Şahin, 2019: 99). Yargısal süreç, Danıştay'ın işlemi kesinleştirmesiyle son bulmaktadır. Ancak yargı yoluna taşınan ihtilafların yalnızca usule ilişkin ihtilaflardan kaynaklanmadığı mevzuatın yorumlanmasından kaynaklanan sorunlarla da ilişkili olabileceği görülmektedir. Bu noktada, gümrük mevzuatının kapsamlı ve ayrıntılı yapısının yaşanan ihtilafların temelinde önemli bir rol oynadığı ileri sürülebilir.

Mevzuatın kapsamlı ve karmaşık yapısı, uygulamada yorum farklılıkları ile belirsizliklere yol açmakta; bu durum ise mükellefler açısından ciddi hak kayıpları riski doğurmaktadır. İşte bu risk, bu araştırmanın gerekliliğini ortaya koyan temel gerekçeyi oluşturmaktadır. Araştırma kapsamında gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlar bağlamında ortaya çıkan ihtilafların, mevzuat hükümleri ve yargı kararları çerçevesinde nasıl değerlendirildiği analiz edilmektedir. Araştırma, bu çerçevede üç temel soruya yanıt aramaktadır: (i) gümrük uygulamalarında ihtilafların hangi aşamalarda ve neden ortaya çıktığı, (ii) idari ve yargısal çözüm yollarının bu ihtilaflarda nasıl işlediği, (iii) yargı kararlarının, hukuki belirsizliklerin giderilmesi ve mükellef haklarının korunmasında nasıl bir denge unsuru oluşturduğu. Bu bağlamda araştırma, yalnızca gümrük ihtilaflarının somut bir fotoğrafını sunmakla kalmayıp aynı zamanda gümrük idaresi ile mükellefler arasındaki ilişkinin şeffaflık, hukuki öngörülebilirlik, orantılılık ve mükellef haklarının korunması ilkeleri çerçevesinde nasıl güçlendirilebileceğine dair önemli ipuçları ortaya koymaktadır. Böylece çalışma hem akademik literatüre katkı sunmakta hem de uygulayıcılar için pratik bir yol gösterici işlev üstlenmektedir.

Araştırma, beş bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde gümrük kavramının tanımı yapılarak mevzuat, gümrük rejimleri, gümrük uygulamaları ele alınmıştır. Araştırmanın ikinci bölümünde gümrük vergisi geniş bir biçimde açıklanmış, üçüncü bölümde gümrük

suç ve cezaları anlatılmıştır. Araştırmanın dördüncü bölümünde gümrük uygulamalarında yaşanan ihtilaflar ve çözüm yolları başlıklar halinde detaylı bir biçimde ele alınmıştır. Araştırmanın uygulama kısmını oluşturan beşinci bölümünde takip edilen yöntem açıklanarak araştırma kapsamında incelenen beş örnek vaka ele alınmış ve bu beş vaka derinlemesine durum deseniyle incelenmiştir. Araştırmanın beşinci bölümünde sonra bulgulara dayalı olarak sonuç kısmı oluşturulmuş olup araştırma, kaynaklar sayfasıyla son bulmuştur.

1. GÜMRÜK MEVZUATI GÜMRÜK REJİMİ VE GÜMRÜK UYGULAMALARI

1.1. Gümrük Kavramının Tanımı

"Gümrük" kavramı, genellikle dış ticaretteki vergilendirme işlemlerini çağrıştırsa da kullanıldığı bağlama göre farklı anlamlar taşıyabilmektedir. Dünya Gümrük Örgütü'nün Uluslararası Gümrük Terimleri Sözlüğünde bu kavram, gümrük kanunlarının uygulanması, gümrük vergilerinin tahsili, eşyanın ithalatı, ihracatı, nakliyesi ve depolanmasına ilişkin diğer hukuki düzenlemelerin uygulanmasından sorumlu bir kamu görevi olarak tanımlanmaktadır. Ayrıca bu terimin, gümrük hizmetlerinin herhangi bir bölümüne, idari ofislerine ya da personeline yapılan atıflarda; gümrük memurları, gümrük vergileri ve eşya üzerindeki kontrol gibi konularla ilgili olarak da kullanılabileceği belirtilmiştir (Kaya, 2019: 5).

Gümrük kelimesinin kökeni hakkında farklı görüşler mevcuttur. Bu görüşlerden ilkinde kavramın İtalyanca "commercia" ya da Latince "commercium" kelimesinin değişerek günümüze ulaşmış halinin "gümrük" olduğu ileri sürülürken diğer görüşe göre kavramının kökeninin Yunancaya dayandığı iddia edilmekte ve bugün kullanılan gümrük kelimesinin aslında "kumerkî" kelimesi olduğu belirtilmektedir (Yıldırım, 2006: 4-5). Gümrük kelimesinin etimolojisi ile ilgili yapılan başka bir incelemede kavramın ilk olarak Osmanlı Kanunnamelerinde yazılı olarak geçtiği, Orta Yunancada kommérki(on) κομμέρκιον olarak kullanıldığı "ticaret, ticareti denetlemekle sorumlu memurun aldığı vergi" anlamlarına geldiği açıklamalarına rastlanmaktadır. Ek olarak bu kavramın Yunancaya Latinceden geçtiği belirtilmekte ve commercium "ticaret" sözcüğünden alıntı olduğu açıklanmaktadır (etimolojiturkce.com, 2024). Bu bağlamda gümrük kavramının kökenine ilişkin açıklamalarda Latinceye dayandırılan görüşlerin birbirini desteklediği belirtilebilir ancak bu konuya dair tam bir netlik olmadığı görülmektedir. Benzer bir duruma kavramın tanımında da rastlanmaktadır.

Gümrük kavramıyla ilgili Türk Dil Kurumu (TDK) sözlüğünde üç tanıma rastlanmaktadır: "1.Bir ülkeye giren veya bir ülkeden çıkan mal ve eşya üzerinden alınan vergi.

2. Bu verginin alınması işlemiyle uğraşan devlet kuruluşu. 3.Sınır kapılarında denetim ve gözetim işlerinin yapıldığı yer." (TDK, 2024) Hukuk lügatinde ise gümrük kavramı, "Yabancı ülkelerden gelen ve kendi kanundaki yazılı kurallara göre vergi uygulanan, bütün maddeler ile kişilerin, muayeneye tabi tutulduğu yer ve bölgelerin bütünüdür." şeklinde tanımlanmaktadır (Türk Hukuk Lügati, 1991: 106). Ekonomi sözlüğünde yapılan tanıma göre de gümrük; "Bir ülkeye giren ya da ülkeden çıkan mallardan alınan vergi... Gümrük işiyle uğraşan devlet dairesini ve gümrük muayenesi yapılan bölgeyi de dile getirir." olarak açıklanmaktadır (Hançerlioğlu, 1993: 147). Literatürde geçen tanımlar incelendiğinde ise gümrük kavramının "alan, bölge/yer" kavramlarıyla ilişkilendirildiği ve dış ticaret işlemlerine konu eşyanın tüm hareketlerinin izlendiği bölgenin, gümrük olarak tanımlandığı görülmektedir (Gökçelik, 2009: 16). Bir diğer tanımda, gümrüğe konu olan faaliyetlerle ilgili vergilendirme işlemlerin takip edildiği yer, gümrük olarak ifade edilmekte ve en geniş anlamıyla gümrüğün temel rolünün kendi yargı yetkisindeki toprakları korumak olduğu belirtilmektedir. Ayrıca gümrüğün işletmelerin ve vatandaşların güvenliğini, sağlığını, işletmelerin ekonomik konumunu, güvenli gıdayı ve yaşam ortamını koruma amacına hizmet ettiği ifade edilmektedir (Veenstra & Heijmann, 2023: 13).

1.2. Gümrük Mevzuatı

Uluslararası Gümrük Terimleri sözlüğünde gümrük kavramı, eşyanın ülkeye girişi, çıkışı, dolaşımı veya depolanması gibi süreçlerle ilgili idari ve uygulamaya dair yasal ve düzenleyici hükümler bütününü ifade etmektedir. Bir ülke ya da ticari birlik tarafından ticaretin düzenlenmesi amacıyla belirlenen ve gümrük idareleri tarafından uygulanan kurallar, yönetmelikler ve yasal düzenlemeler topluluğu "gümrük mevzuatı" olarak adlandırılmaktadır (Mutlu, 2022: 23-24).

Türk Gümrük Mevzuatı, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinde gerçekleştirilen ithalat, ihracat ve transit işlemlerini düzenleyen yasal hükümleri içermektedir. Bu mevzuat, ülke ekonomisinin ve uluslararası ticaretin gereklerine uygun olarak dış ticaret süreçlerini yönlendirmekte, özellikle uluslararası ticaretteki gelişmeler ve değişen normlar dikkate alınarak sürekli revize edilmekte ve güncellenmektedir. Böylelikle Türk Gümrük Mevzuatı hem küresel ticaret dinamiklerine uyum sağlamakta hem de ülkenin dış ticaret politikaları ile uyumlu bir yapı sunmaktadır.

Türkiye'nin Avrupa Birliği (AB) Gümrük Mevzuatına uyum sağlama çalışmaları çerçevesinde, AB gümrük kodunu temel alan ve günümüz ticari ihtiyaçlarını dikkate alarak hazırlanan 4458 sayılı Gümrük Kanunu, 27 Ekim 1999 tarihinde kabul edilmiş ve 4 Kasım 1999 tarihli, 23866 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 5 Şubat 2000 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu kanuna ek olarak, Gümrük Yönetmeliği de 20 Ocak 2000 tarihinde, 29939 (mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Günümüzde yürürlükte olan Gümrük Yönetmeliği, ilk olarak 17 Haziran 1998 tarihli ve 23375 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, o dönemde sadece Atatürk Havalimanı Müdürlüğünde uygulanan "Bilgisayar Bulunan Gümrük İdarelerinde Yürütülecek İşlemlere İlişkin Yönetmelik"in yeniden düzenlenmiş halidir. Bu yönetmelik, 31 Mayıs 2002 tarihinde 24771 sayılı (mükerrer) Resmi Gazete'de yayımlanarak tüm Türkiye'de uygulanmaya başlamıştır.

Gümrük Kanunu ve Gümrük Yönetmeliği'nin yanı sıra bu düzenlemeleri tamamlayıcı nitelikte olan ve belirli maddelerin uygulama usul ve esaslarını belirleyen çeşitli Bakanlar Kurulu Kararları, Yönetmelikler ve Tebliğler de yürürlüğe konmuştur. Ayrıca Gümrük Müsteşarlığı tarafından yayımlanan genelgeler ve tasarruflu yazılarla da gümrük işlemlerine yönelik uygulamalar yönlendirilmekte ve idare edilmektedir. Bu mevzuat bütünü, gümrük işlemlerinin düzenli ve şeffaf bir şekilde yürütülmesini sağlamak amacıyla sürekli olarak güncellenmekte ve geliştirilmekte olup Türkiye'nin uluslararası ticaret normlarına uyumunu desteklemektedir (Şekeroğlu, 2007: 38).

28 yıl boyunca yürürlükte kalan 1615 sayılı eski Gümrük Kanunu (1972 yılında yürürlüğe giren) hem Türkiye'nin gümrük birliği süreci hem de kanunun günün ihtiyaçlarını tam olarak karşılayamamasından dolayı gümrük işlemlerinde kapsamlı bir reforma duyulan ihtiyacı ortaya koymuştur. Bu ihtiyaç doğrultusunda 2000 yılında önemli bir reform gerçekleştirilmiş ve 27 Ekim 1999 tarihinde kabul edilen 4458 sayılı yeni Gümrük Kanunu, 5 Şubat 2000 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Böylece Türkiye'de gümrük uygulamaları ve gümrük rejimi açısından yeni bir dönem başlamıştır.

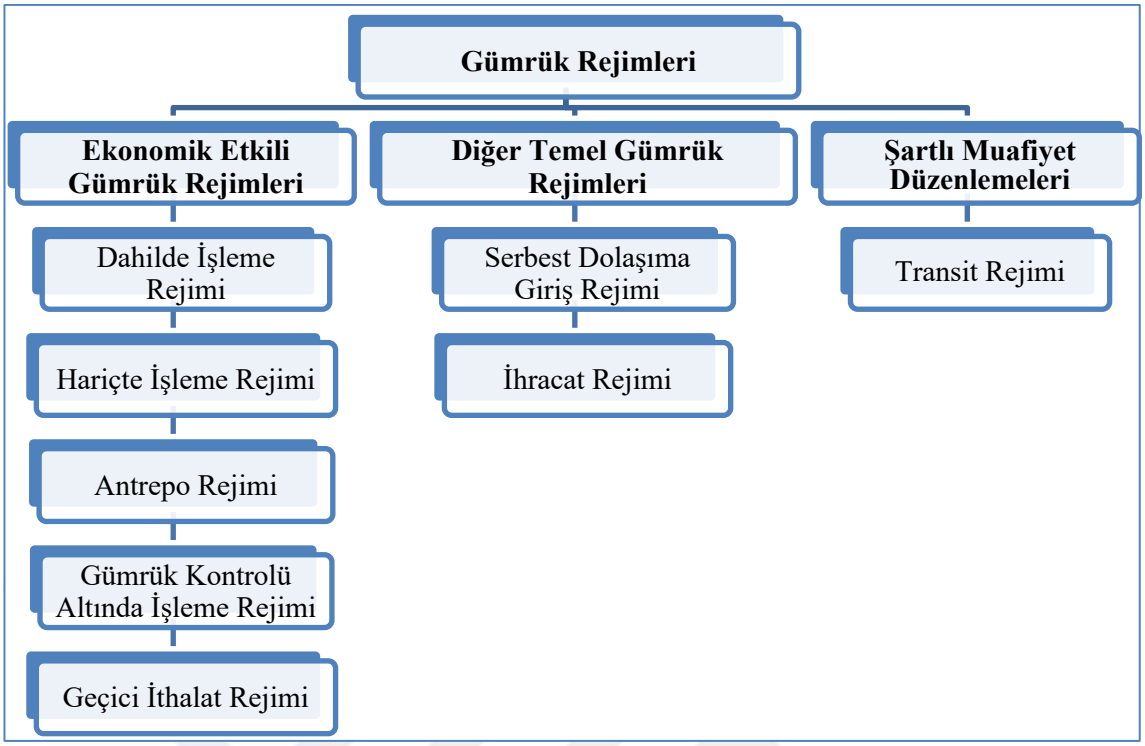
4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda 13 kısım, 248 madde, 36 bölüm ve 14 ayırım bulunmaktadır ve her kısmın içeriği başlık olarak belirtilmektedir. Kanunun iki temel hedefi bulunmaktadır. İlki, Türkiye'nin AB ile sürdürdüğü uyum sürecinde gümrük

mevzuatının Avrupa Birliği standartlarıyla tam uyumunu sağlamaktır. İkincisi ise Türkiye'de daha etkin, şeffaf ve işlevsel bir gümrük rejiminin hayata geçirilmesini amaçlamaktadır. Bu Gümrük Kanunu ile Türkiye'de gümrük düzeni köklü bir şekilde yeniden yapılandırılmış; gümrük yükümlülüklerinin çerçevesi belirlenmiş, gümrük idaresine yeni görevler yüklenmiş ve iş takip süreçleri daha sistematik hale getirilmiştir. Ayrıca ceza uygulamaları ile ilgili hükümler de gözden geçirilerek daha kapsamlı ve güncel bir düzenleme yapılmıştır (Ercan, 2012: 1). Bu sayede hem Türkiye'nin ticaret politikası güçlendirilmiş hem de gümrük işlemlerinde uluslararası normlara uygunluk sağlanmıştır.

1.3. Gümrük Rejimleri

Küreselleşmenin artışı ve ticarette rekabetin yoğunlaşması, ülkeleri eşya ve hizmet ticaretinde daha verimli politikalar geliştirmeye zorlamıştır. Bu süreçte, kaliteyi artıran ve rekabet gücünü yükselten ticaret ortamları oluşturulmaya çalışılmaktadır. Türkiye'de de ihracat ve ithalat süreçlerinde üretici ve tüketici için optimum fayda sağlamak amacıyla çeşitli yenilikler ve düzenlemeler hayata geçirilmiştir. Dış ticaret mevzuatında yapılan reformlar, Türk ihracatçılarının uluslararası pazarlarda rekabet gücünü artırmayı, ürünlerini yeni ve mevcut pazarlara sunabilmelerini ve dünya standartlarında üretim yapmalarını hedeflemektedir. Bu bağlamda ekonomik etkili rejimler ticaret mekanizmasına entegre edilerek ihracatçıların uluslararası pazarda rekabet edebilmesi amacıyla ihracat ürünlerinde Katma Değer Vergisi (KDV) ve Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) muafiyeti gibi teşvikler hayata geçirilmiştir.

Türk Gümrük Mevzuatında rejimler şu sırayla belirtilmektedir: "Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi, İhracat Rejimi, Dahilde İşleme Rejimi, Geçici İthalat, Hariçte İşleme Rejimi, Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi, Antrepo Rejimi, Transit Rejimi" Bu düzenlemeler, ekonomik etkili ve ekonomik etkili olmayan gümrük rejimleri olarak iki kategoride sınıflandırılmaktadır. Ekonomik etkili rejimler "Dahilde İşleme Rejimi, Hariçte İşleme Rejimi, Antrepo Rejimi, Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi, Geçici İthalat Rejimi, Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi, Transit Rejimi, İhracat Rejimi" olarak sıralanmaktadır (Şekil 1) (Tekin, 2018: 557):



Şekil 1.Gümrük Rejimleri

1.3.1. Ekonomik Etkili Rejimler

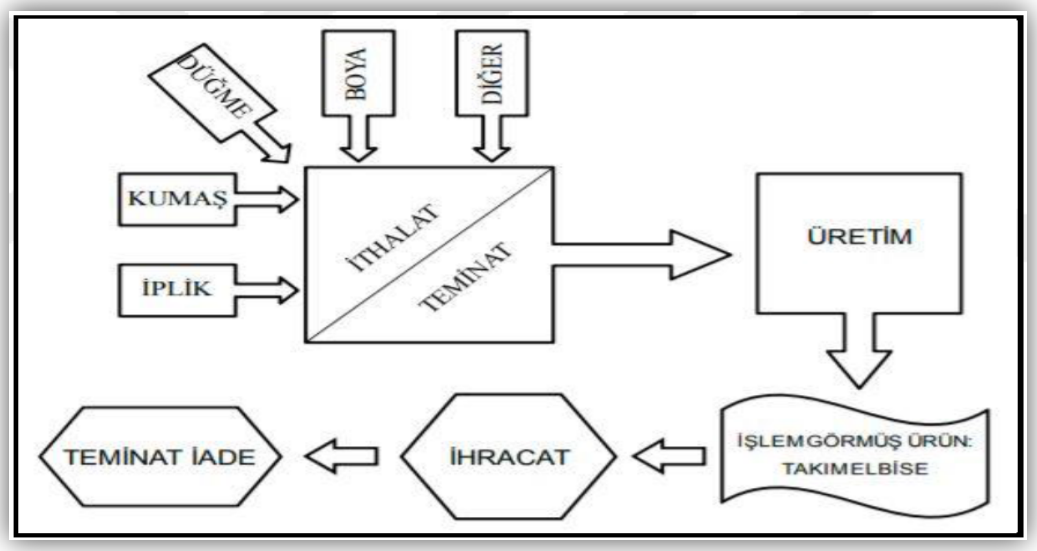
Ekonomik etkili gümrük rejimleri, Türkiye'nin gümrük mevzuatını Avrupa Birliği normlarıyla uyumlu hale getirme çalışmalarının bir parçası olarak 26 Mart 1995 tarihli Ortaklık Konseyi Kararı ile resmi bir çerçeveye oturtulmuştur. Gümrük Kanunu'nun 79/1-b maddesi, ekonomik etkili gümrük rejimlerini "Antrepo, Dâhilde İşleme, Gümrük Kontrolü Altında İşleme, Geçici İthalat ve Hariçte İşleme" rejimleri olarak tanımlamaktadır (Ela, 2021: 42-44). Bu rejimler kapsamında işlem gören eşyalar, Türkiye Gümrük Bölgesi'nde gümrük idaresinin gözetimi altında katma değer yaratma süreçlerine tabi tutulmaktadır. Ekonomik etkili rejimleri önemli kılan iki temel unsur ise; katma değer yaratma faaliyetlerinin gümrük idaresinin kontrolü altında gerçekleşmesi ve belirli şartların sağlanması durumunda gümrük vergilerinden muafiyet sağlanmasıdır (Selen, 2020: 91).

1.3.1.1. Dahilde İşleme Rejimi

2005/8391 sayılı Dâhilde İşleme Rejimi Kararı'nın 1. maddesinde, rejimin amacı dünya piyasalarından uygun maliyetlerle hammadde temin ederek ihracatı artırmak, ihraç edilen

ürünlerin uluslararası rekabet gücünü yükseltmek, ihraç pazarlarını genişletmek ve ihraç ürünlerini çeşitlendirmek olarak belirlenmiştir. Bu rejim, özellikle şartlı muafiyet rejimleri arasında en yaygın uygulanan ve bilinen bir sistemdir. Dâhilde İşleme Rejimi'ni kullanabilmek için iki temel koşulun karşılanması gerekmektedir. İlk olarak ithal edilen malın hammadde ya da ara malı niteliğinde olması şarttır. İkinci önemli koşul ise ithal edilen malın Türkiye'de işlenip nihai ürün haline getirilmesi ve sonrasında ihraç edilmesidir (Selen, 2020: 92).

Dâhilde İşleme Rejimi, ihracatı artırmakla beraber üretim sürecine önemli avantajlar sunmaktadır. Bu avantajlar arasında, dünya piyasalarında geçerli olan fiyatlardan hammadde temin ederek üretim maliyetlerini düşürmek, ihraç ürünlerinin rekabet gücünü artırarak uluslararası pazarlarda yer bulmalarını kolaylaştırmak, yeni ihraç pazarları bulmak ve mevcut pazarları genişletmek yer almaktadır. Ayrıca bu rejim, üreticilere gümrük vergilerinden muafiyet sağlayarak mali yüklerini hafifletmekte ve böylece yerli sanayinin büyümesine katkıda bulunmaktadır. İş gücüne katkı sağlayan ve istihdamı teşvik eden bu sistem, aynı zamanda ihraç ürünlerinin çeşitlendirilmesine olanak tanımakta ve yeni teknolojilerin girişini teşvik etmektedir. Böylece Türkiye'deki üretim süreçlerinin gelişmesine ve araştırma-geliştirme faaliyetlerinin artmasına katkıda bulunmaktadır (Sayılgan ve Şenol, 2010: 39).



Şekil 2. Dahilde İşleme Rejiminin İşleyişi
Kaynak: (Şenol ve Sayılgan, 2010: 39).

Dahilde işleme rejimi çerçevesinde uygulanan şartlı muafiyet sistemi, Şekil 2'de açıklanmaktadır. Şemaya göre ithal edilen yarı mamul veya hammaddeye ilişkin vergiler, ithalat sürecinde teminat altına alınmakta, son ürün ihraç edildiğinde ise bu teminatlar geri verilmektedir. Eğer sistem, geri ödeme sistemi kapsamında yapılan bir ithalat işlemi olarak değerlendirildiğinde, ithalat sırasında vergiler tahsil edilmekte; ardından işlem gören ürün ihraç edildiğinde tahsil edilmiş vergiler iade edilmektedir.

Dâhilde işleme rejimi, Türkiye'nin dış ticaret politikasında stratejik bir öneme sahiptir. Hem ihracatın büyümesine hem de yerli üretimin güçlenmesine olanak sağlayan bu sistem, küresel ticaretin gerektirdiği rekabet şartlarına uyum sağlamada önemli bir araçtır.

1.3.1.2. Hariçte İşleme Rejimi

Gümrük Kanunu'nun 135-149. maddeleri arasında düzenlenen Hariçte İşleme Rejimi, Gümrük Yönetmeliği'nin 395-414. maddeleri arasında da detaylandırılmıştır. Gümrük Kanunu'nun 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." (GK., m. 135/1).

> "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." (GK., m. 135/2).

Bu rejim, Türkiye Gümrük Bölgesi'nde serbest dolaşımda bulunan eşyanın, işleme, onarım veya yenileme gibi işlemler için geçici olarak ihraç edilmesini ve işlemler tamamlandıktan sonra elde edilen ürünlerin ithal vergilerinden tamamen ya da kısmen muaf tutulacak şekilde tekrar Türkiye'ye geri getirilmesini düzenlemeye yöneliktir. Böylece ihraç edilen ürünlerin serbest dolaşıma yeniden girmesi sağlanmaktadır. Bu süreç, "Hariçte İşleme Rejimi" olarak adlandırılmakta ve Gümrük Kanunu'nun 144-148.

maddelerinde yer alan “Standart Değişim Sistemi”ne dayalı olarak uygulanmaktadır (Yılmazer ve Onay, 2015: 322).

Hariçte İşleme Rejimi’nin temel amacı, serbest dolaşımda bulunan eşyanın yurt dışında işleme tabi tutulduktan sonra Türkiye’ye geri getirildiğinde ithalat vergilerinden muaf tutulmasını sağlamaktır. Rejim, ithal edilen işlem görmüş malların Türkiye’deki üreticilerin ekonomik çıkarlarını olumsuz etkilememesi şartıyla uygulanmaktadır. Bu, Türkiye’de benzer ürünleri üreten yerli sanayinin zarar görmemesini güvence altına alırken aynı zamanda ihraç edilen ürünlerin uluslararası pazarlarda rekabet edebilmesi için teşvik sağlamaktadır. Hariçte İşleme Rejimi, ihraç edilen eşyanın işlenmesi veya onarılması yoluyla katma değer yaratmayı ve ihraç edilen ürünlerin rekabet gücünü artırmayı hedeflemektedir (Gökgöz ve Şeker, 2014: 153). Hariçte İşleme Rejimi ile Türk girişimciler iş gücünün ucuz olduğu komşu ülkelerden faydalanmak amacıyla girdileri o ülkelere gönderip işlenmesinden sonra tekrar ithal etmek kaydıyla üretim maliyetlerini azaltabilmektedirler (Yüce ve Çelikkaya, 2016: 65). Dolayısıyla bu rejim, Türkiye'deki üreticilerin uluslararası ticaret dinamiklerine daha etkin bir şekilde uyum sağlamalarına yardımcı olurken, yerli sanayinin korunması, üretim maliyetlerinin düşürülmesi ve ihracat potansiyelinin artırılması açısından da stratejik bir önem taşımaktadır.

Hariçte işleme durumunun gerçekleşmesi için kapsam 138. madde ile belirlenmiştir. Gümrük Kanunu’nun 138. maddesine göre;

- Türkiye Gümrük Bölgesinde yerleşik kişilere,
- İşlem görmüş ürünlerin geçici ihracat eşyasının işlenmesi sonucu elde edildiğinin tespiti mümkün olan hallerde,
- Talep edilen iznin; Türkiye’deki üreticilerin temel ekonomik çıkarlarına ciddi bir zarar verecek durumda olmadığı hallerde” kanunen izin verilir.

Gümrük Kanunu’nun 136. maddesine göre de hariçte işleme iznin verilemediği durumlarla ilgili kapsam açıklanmaktadır:

> “İhracı, ödenmiş ithalat vergilerinin geri verilmesine veya teminata bağlanmış ithalat vergilerinin kaldırılmasına yol açan,

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

İhracı, ihracat vergi iadesini gerektiren veya ihracı nedeniyle tarım politikası çerçevesinde vergi iadesi dışında bir mali avantaj sağlanan, Serbest dolaşımdaki eşyaya uygulanmaz."

Hariçte İşleme Rejimi, üç temel aşamada gerçekleşmektedir. İlk aşamada, Türkiye Gümrük Bölgesi'nde serbest dolaşımda olan eşya, işlenmek üzere geçici olarak yurt dışına ihraç edilmektedir. Bu süreçte eşyanın geçici ihracı, yurt dışı işleme faaliyetlerine başlamanın ilk adımı sayılmaktadır. İkinci aşamada, Türkiye Gümrük Bölgesi dışında, ihraç edilen eşya üzerinde gerekli işleme faaliyetleri gerçekleştirilmektedir. Bu aşama, ürünün onarılması, yenilenmesi ya da katma değer kazandıracak diğer işlemlerle tamamlanmaktadır. Üçüncü ve son aşamada ise işlenmiş eşya tekrar Türkiye'ye ithal edilir ve gümrük vergilerinde tam veya kısmi muafiyet uygulanarak serbest dolaşıma sokulmaktadır. Bu aşama, ithalatçıya sağlanan maliyet avantajıyla ürünün ekonomik değerini artırmaktadır (Ercan, 2019: 71).

Hariçte İşleme Rejimi'nde, ürünün giriş ve çıkış işlemleri farklı gümrük idareleri aracılığıyla yürütüldüğünde, sürecin takibi INF 2 belgesi ile yapılmaktadır. Bu belge, eşyanın hareketlerinin ve işlemlerinin düzenli bir şekilde izlenmesini sağlar. Eğer işlenmiş eşyanın yeniden ithalatı, çıkışının yapıldığı gümrük idaresinden farklı birden fazla gümrük idaresinden gerçekleştirilecekse çıkış yapılan gümrük idaresi yeterli sayıda INF 2 belgesi düzenleyerek süreci takip etmektedir (Önür Aslan, 2012: 286). Bu sistem hem işlemlerin şeffaflığı hem de ürünün izlenebilirliği açısından önemlidir. Rejim, Türkiye'nin gümrük uygulamalarında esneklik sağlayarak uluslararası ticaretin etkinliğini artırmayı hedeflerken aynı zamanda yerli üreticilerin maliyet avantajı elde etmelerine olanak tanımaktadır.

1.3.1.3. Antrepo Rejimi

Antrepo Rejimi ile ilgili düzenlemeler "Gümrük Antrepo Rejimi" başlığıyla Gümrük Kanunu'nun 93 ve 107. maddelerinde hükme bağlanmıştır. Kanunun 93. maddesine göre;

> "1) 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.
> 2) Antrepo işleticisi, gümrük antreposu işletmesine izin verilen kişidir. Kullanıcı, eşyanın antrepo rejimi beyanında bulunan kişi veya bu kişinin hak ve yükümlülüklerinin devredildiği kişidir.
> 3) Gümrük antreposu, gümrük gözetimi altında bulunan eşyanın konulması amacıyla kurulan ve kuruluşunda aranılacak koşulları ve nitelikleri yönetmelikle belirlenen yerdir."

Antrepo düzenlemeleri hem gümrük güvenliğini sağlamak hem de vergi kayıplarını önlemek amacıyla sıkı kurallara tabidir. Bu düzenlemeler, Türkiye'nin uluslararası ticaretteki güvenilirliğini artırmak ve yurt içi ekonomik faaliyetlerin düzenli bir şekilde işlemesine katkı sağlamak üzere titizlikle uygulanmaktadır.

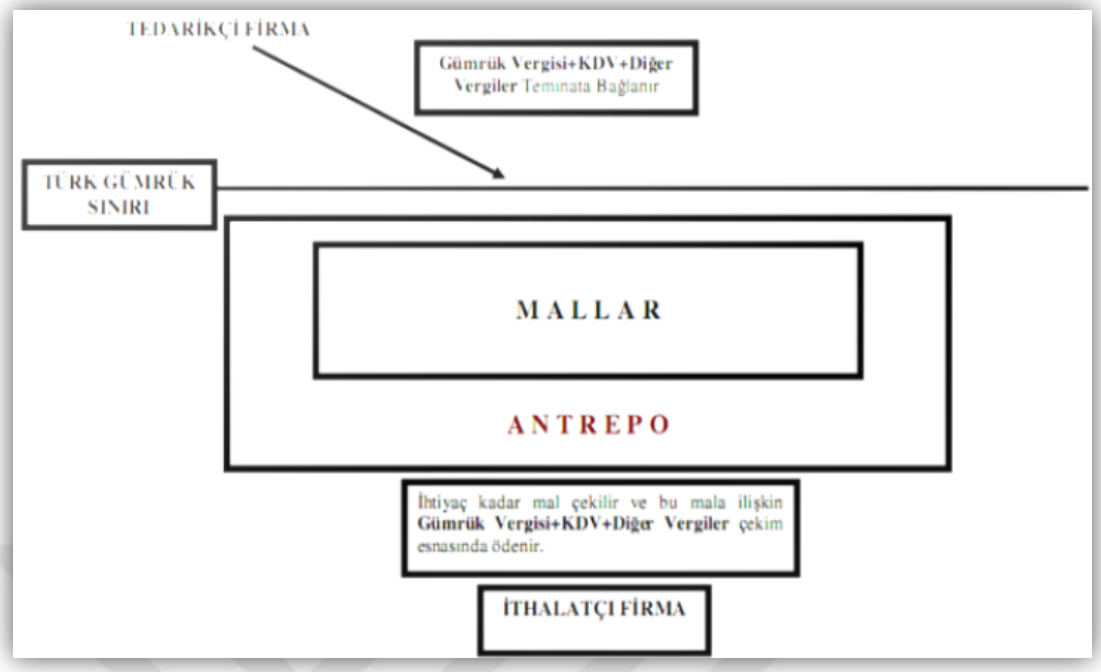
Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, antrepo açılması ve işletilmesine ilişkin izin verme yetkisine sahip idare olarak görevlendirilmiştir. 1615 sayılı Gümrük Kanunu döneminde antrepo açılması ve işletilmesi esas itibarıyla kamu eliyle yürütülmekteyken, 4458 sayılı Gümrük Kanunu ile birlikte, kanunda öngörülen şartları yerine getirebilen ve idarece uygun bulunan gerçek ve tüzel kişilere antrepo işletme izni verilmiştir (GK., m. 95). Antrepo işletme izni, yalnızca Türkiye'deki yerleşik kişilere verilmektedir. Bu izinlerin verilmesi sürecinde, antrepo olarak kullanılacak yapıların belirli yasal ve fiziki koşulları taşıması gerekmektedir. Antrepo işletmelerinde bulunan mallar, her mali yılın başında sayılarak gümrük idareleri tarafından kontrol edilmektedir. Bu kontrol sürecinde, antrepodaki mal miktarında herhangi bir eksiklik ya da fazlalık tespit edilmesi durumunda, belirli yaptırımlar devreye girmektedir. 4458 sayılı Gümrük Kanunu gereği sayım ve denetleme neticesinde eksik çıkan mallar için vergilerin işleticiden alınacağı; fazla çıkan mallar ise kayıt altına alınarak tasfiye sürecine gireceği hükme bağlanmıştır. Bunun yanı sıra antrepo rejimi altında bulunan eşyanın kalış süresi, Gümrük Kanunu'nun 101. maddesi uyarınca sınırsızdır. Ancak gümrük idarelerince gerek görülen hallerde, gümrükçe onaylanmış yeni bir işlem veya kullanım tayin edilmesi için bir süre belirlenebilir.

Eşyanın ithal edilmesinde veya ihracatının gerçekleştirme sürecinde korunması için kullanılan depo görevi gören antrepo rejimi, özellikle ithalat yapmak isteyenler için önemli avantajlara sahiptir. İthal ettiği eşyanın tamamının vergisini ödeyebilme gücüne sahip olmayan kişiler satabileceği kadar eşyayı alıp kalan kısmı antrepoda bekletebilmekte ve aldığı kadarının vergisini ödeme imkanına sahip olabilmektedir. Zaman kısıtlaması olmadan eşyayı muhafaza eden antrepolar genel ve özel olarak ikiye ayrılmaktadır. Genel antrepoları herkes kullanabilme imkanına sahipken; özel antrepoları tek kişi ya da bir işletme kullanabilme hakkına sahiptir (Utkulu ve Aydemir, 2013: 77).

Gümrük Yönetmeliği'nin 329. maddesinin 1. fıkrası uyarınca antrepo türleri şu şekilde açıklanmaktadır:

> "A tipi antrepo, işleticisinin, stok kayıtlarını tuttuğu ve antrepoya konulan eşyada herhangi bir noksanlık olması halinde gümrük vergilerini ödemekten sorumlu olduğu genel antrepo tipidir.
>
> B tipi antrepo, antrepoya konulan eşyadan, Kanunun 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, Kanunun 104'üncü maddesinin üçüncü fıkrasının uygulandığı özel antrepo tipidir.
>
> E tipi antrepo, işleticisi ve kullanıcısının aynı kişi olduğu, Kanunun 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."

Antrepo rejiminin çalışma sistemi aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.



Şekil 3. Antrepo Rejiminin Çalışma Sistemi
Kaynak: (Önür Aslan, 2021: 45).

Şekilde antrepo rejiminin işleyişi gösterilmektedir. Tedarikçi firma, malları Türk gümrük sınırına getirir ve bu mallar, gümrük vergisi, KDV ve diğer vergiler teminata bağlanarak antrepoya yerleştirilir. Mallar antrepoda bulunduğu sürece henüz vergileri ödenmez. İthalatçı firma, ihtiyaç duyduğu kadar mal çekmek istediğinde, çekim esnasında ilgili gümrük vergisi, KDV ve diğer vergiler ödenmektedir. Böylece ithalatçı firma, yalnızca ihtiyaç duyduğu kadar mal için ödeme yapar, geri kalan mallar antrepoda beklemektedir. Bu sistem, ithalatçılara maliyetlerini ve nakit akışlarını yönetme konusunda esneklik sağlamaktadır.

1.3.1.4. Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi

Gümrük kontrolü altında işleme rejimi (GKAİR), serbest dolaşım statüsüne girmemiş malların Türkiye Gümrük Bölgesi içerisinde işlem görmesine olanak tanıyan bir sistemdir. Bu rejim, ithal edilen malların ticaret politikası önlemlerinden veya ithalat vergilerinden bağımsız olarak, çeşitli dönüşüm süreçlerine tabi tutulmasına imkân sağlamaktadır. İşlemler sonucunda elde edilen nihai ürünlerin serbest dolaşıma sokulmasına dair kararların uygulandığı GKAİR, Gümrük Kanunu'nun 123-127.

maddeleri ile Gümrük Yönetmeliği'nin 370-375. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Gümrük Kanunu'nun 123. maddesi bu rejimi, *"*serbest dolaşıma girmemiş eşyaların Türkiye Gümrük Bölgesinde, ithalat vergilerine veya ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın, niteliğini veya durumunu değiştiren işlemlere tabi tutulmaları ve bu işlemlerden elde edilen ürünlerin gümrük vergileri üzerinden serbest dolaşıma girmelerine ilişkin hükümlerin uygulandığı rejim*"* olarak tanımlamaktadır (Bağrıaçık, 2004: 34).

GKAİR, ithal edilen hammaddelerin girdi olarak kullanıldığı imalat süreçlerinde, üretim maliyetlerini düşürerek Türkiye'deki üreticilere ekonomik avantaj sağlamaktadır (Yerci, 2001). Özellikle ithalat vergisinin, işlenmiş ürünün vergisinden daha düşük olduğu durumlarda gümrük idareleri bu rejimi uygulamaya koymaktadır. GKAİR yalnızca Türkiye Gümrük Bölgesi'nde yerleşik üreticilere tanınmakta olup, ithal girdilerin nihai ürünler içinde ayrıştırılabilir olması gerekmektedir. Eşyanın işlenmesi aşamasında, menşe ve miktar kısıtlamalarının etkinliğinin korunması ve yerli üreticilerin ekonomik çıkarlarının korunması amacıyla dikkatli bir değerlendirme yapılmaktadır (Kocabaş, 2016: 17). GKAİR dâhilinde, ithal edilen girdinin işlemler tamamlanıp serbest dolaşıma girmeden önce KDV'sinin tahsil edilmemesi de rejimin önemli bir avantajını oluşturmaktadır; KDV, nihai ürünün serbest dolaşıma girişinde alınmaktadır (Yerci, 2001: 34-35).

GKAİR'in faydaları oldukça çeşitlidir. Türkiye Gümrük Bölgesi içinde ithal ürünlerin işlenmesi yoluyla yerel istihdamı artırıcı etkisi bulunmaktadır. Örneğin bazı kusurlu mallar Türkiye'de işleme tabi tutulup, onarıldıktan sonra serbest dolaşıma girebilmekte; bu süreç sonucunda yaratılan katma değer, ülke ekonomisine kazandırılmaktadır (Uzun, 2006: 45).

Bu rejimin sağladığı başlıca avantajlar şu şekilde özetlenebilir:

- İthal malların ticaret politikası önlemleri ve vergilere tabi tutulmaksızın işlenmesine olanak tanımaktadır.
- İşlemler sonucu elde edilen ürünlerin serbest dolaşıma girişi sağlanmaktadır.
- Yerli istihdamı desteklemektedir.

- İşlenmiş ürünlerin vergi oranları üzerinden vergilendirilmesine imkân sunmaktadır.
- Rejimin uygulaması belirli koşullarla sınırlıdır.

Gümrük kontrolü altında işleme rejimi, ithal girdi kullanarak üretim yapmayı hedefleyen firmalar için ekonomik avantaj sağlamakta, yerli üretim üzerinde ithalatın yaratabileceği olumsuz etkileri dengeleyici bir işlev görmektedir. Özellikle ithalat vergilerinden muafiyet sağlayarak, yerel üreticilerin rekabet gücünü artırmakta ve Türkiye Gümrük Bölgesi'nde katma değeri yüksek ürünlerin elde edilmesine olanak tanımaktadır. Bu sistem, yerli ekonomiyi güçlendirmenin yanı sıra ihracat potansiyelini geliştirmekte ve uluslararası ticarette Türkiye'nin konumunu iyileştirmektedir.

1.3.1.5. Geçici İthalat Rejimi

Gümrük Kanunu'nun 128. Maddesine göre*;* "geçici ithalat rejimi, serbest dolaşıma girmemiş eşyanın ithalat vergilerinden tamamen ya da kısmen muaf olarak ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın, Türk Gümrük Bölgesi (TGB) içinde kullanılması ve herhangi bir değişikliğe uğramaksızın yeniden ihracına olanak sağlayan hükümlerin uygulandığı rejim" olarak tanımlanmaktadır. Bu rejim altında, ithal edilen eşyanın ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın kullanılmasına ve kullanım süresi boyunca olağan aşınma veya yıpranma dışında herhangi bir değişikliğe uğramadan yeniden ihraç edilmesine olanak tanınmaktadır. Rejimin işleyişi aşağıdaki temel esaslara dayanmaktadır (Saygılıoğlu ve Gerçek, 2007: 168):

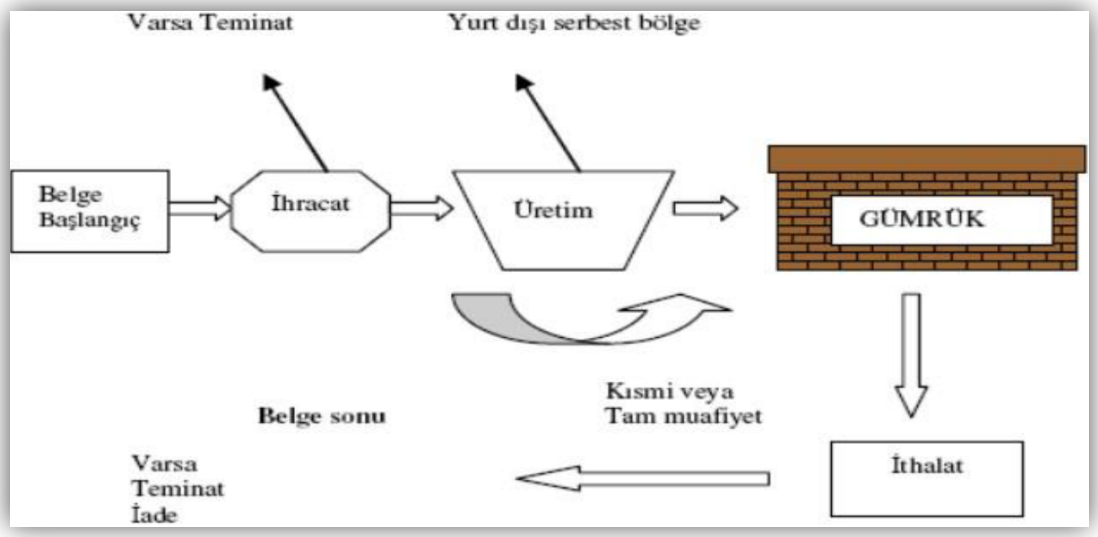
- İthal edilen eşya, Türkiye Gümrük Bölgesi'nde tamir dışında herhangi bir işleme tabi tutulmamalı ve orijinal niteliklerini korumalıdır.
- Eşyanın, belirlenen süre içinde Türkiye Gümrük Bölgesi'nden çıkış işlemi yapılmalıdır.
- TGB'de ticaret politikası önlemleri uygulanmaksızın kullanılmasına izin verilmelidir.
- Tam veya kısmi muafiyetin geçerli olduğu durumlarda, rejimin sağladığı kolaylıklardan yararlanabilmek için resmi izin alınması zorunludur.

Geçici ithalat rejiminin temel hedefleri, ihracatçıların dünya piyasalarından maliyet avantajı sağlayarak hammadde temin edebilmesi, böylece ihracat rekabetçiliğinin artması, ihracat pazarlarının genişlemesi ve ihraç ürün yelpazesinin çeşitlenmesidir. Bu rejim, ikili veya çok taraflı anlaşmalar çerçevesinde, karşılıklılık ilkesi kapsamında ekonomik ve toplumsal açıdan önemli kabul edilen projelerin gerçekleştirilmesine de destek sağlamaktadır (Selçuk, 2008: 60).

Geçici ithalat rejiminde iki tür muafiyet bulunmakta olup bunlar tam ve kısmi muafiyet olarak sınıflandırılmaktadır. Tam muafiyet sağlanan durumlarda ithalat vergileri tamamen kaldırılırken, kısmi muafiyet halinde, ithalat vergilerinin yalnızca bir kısmı muafiyetten yararlandırılmakta; muafiyet dışında kalan vergiler ve teminat, rejim koşulları kapsamında talep edilmektedir (Dölek, 2004: 84-85; Derdiyok, 2013: 146).

Geçici ithalat rejimi, Türkiye Gümrük Bölgesi dışında yerleşik bir kişinin mülkiyetinde bulunan ve GK'nın 131. Maddesi uyarınca konulmuş hükümlere tabi olmayan veya söz konusu hükümlere tabi olmakla birlikte, tam muafiyet suretiyle geçici ithalat iznine ilişkin hükümlerde öngörülen koşulları taşımayan eşyanın, kısmi muafiyet uygulanması suretiyle geçici ithalat rejiminden yararlanması mümkündür (GK., m. 132). Eşyanın bu rejim altında Türkiye'de kalma süresi genellikle yirmi dört ay olarak belirlenmekte ancak gümrük idarelerinin onayı ile daha kısa sürelerde de kullanım olanağı sağlanmaktadır. İthal edilen eşyanın bu süre içinde ya ihraç edilmesi ya da gümrükçe onaylanmış başka bir işlem veya kullanıma tabi tutulması gerekmektedir. İlgili kişi ek süre talep ettiğinde, talebini destekleyici bilgi ve belgeler sunmakla yükümlüdür (Ercan, 2016: 29).

Geçici ithalat rejimi, dış ticaret faaliyetlerinde maliyet avantajı sağlamak amacıyla ithalatçılara esneklik tanıyan önemli bir sistem olarak öne çıkmaktadır. Bu rejim, ithalat sırasında vergi yükünü azaltarak ihracatçılara daha uygun maliyetlerle üretim yapma olanağı sunmakta, böylece hem iç pazarda hem de uluslararası pazarda rekabet gücünü desteklemektedir.



Şekil 4. Geçici İthalat Rejimi

Kaynak: (Mutlu, 2022: 31).

Şekilde görüldüğü gibi geçici ithalat rejimi, belirli bir süre için yabancı bir ülkeden ithal edilen malların tekrar ihraç edilmesi veya gümrük yükümlülüklerinden muaf tutulması amacıyla kullanılan bir düzenlemedir. Bu rejim kapsamında, ithalatçı tarafından geçici olarak ithal edilen mallar, gümrük makamlarının denetimi altında geçici bir süre için ülkede kalır. Bu süre zarfında, ithal edilen mallar için gümrük vergileri ve diğer vergiler tahakkuk ettirilmez. Geçici ithalat rejimi, fuarlar, sergiler, bilimsel araştırmalar, geçici iş projeleri ve tamir bakım amaçlı ithalatlar gibi durumlarda sıkça tercih edilen bir uygulamadır. Bu rejim, ticaretin kolaylaştırılması ve uluslararası iş birliğinin artırılması amacıyla uygulanmakta olup ekonomik faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini desteklemektedir.

1.3.2. Ekonomik Etkili Olmayan Gümrük Rejimleri

Ekonomik etkili olmayan gümrük rejimleri, gümrük gözetimi altında bulunan eşyanın herhangi bir şekilde dönüştürülmesi, nitelik ya da nicelik açısından değişime uğratılması ya da üzerinde katma değer oluşturulmasına izin vermeyen rejimlerden oluşmaktadır. Bu tür rejimlerin temel amacı, eşyanın serbest dolaşıma girmeden veya transit geçiş yapmadan önce yalnızca belirli işlemlere tabi tutulmasına olanak sağlamaktır. Bu süreç, eşyanın gümrük gözetiminde kalmasını ve belirli kurallar dahilinde, ticaretin ve

ekonomik etkinin doğrudan etkilemediği bir şekilde işlem görmesini mümkün kılar (Önür Aslan, 2021: 9).

Ekonomik etkili olmayan gümrük rejimlerinin, kanun çerçevesinde üç ana başlık altında düzenlendiği görülmektedir: Serbest dolaşıma giriş rejimi, transit rejimi ve ihracat rejimi (Gök, 2018: 137). Bu rejimlerin her biri, belirli şartlar altında uygulamaya konulmakta ve her birinin kendine özgü hedefleri ile işleyiş süreçleri bulunmaktadır. Her üç rejim de ekonomik etkinlik yaratmayı amaçlamaz; bunun yerine eşyanın ticari işlemler için uygun bir şekilde düzenlenmesini sağlar. Bu da eşyanın bir yerden bir yere taşınması, belirli bir bölgeye girmesi veya dışarıya çıkması gibi operasyonel süreçlere odaklanır. Bu rejimlerin birbirinden farklı uygulama alanları, ticaretin daha verimli ve düzenli yapılmasına imkân tanırken aynı zamanda gümrük idarelerinin denetim fonksiyonlarını yerine getirmelerine olanak sağlar.

1.3.2.1. Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi

Türkiye Gümrük Bölgesi'nde ithalatın düzenlenmesi, ticari malların iç piyasaya girişinde uygulanan çeşitli gümrük rejimleriyle mümkün hale gelmektedir. Bu bağlamda serbest dolaşıma giriş rejimi, yurt dışından getirilen malların Türkiye pazarında serbestçe dolaşımına olanak sağlayan bir düzenleme olarak öne çıkmaktadır. Bu rejim kapsamında, ithalat sürecinde gerekli tüm ticaret politikası önlemlerinin eksiksiz yerine getirilmesi, ithal vergilerinin ödenmesi ve diğer mali yükümlülüklerin sağlanması zorunlu kılınmaktadır (Selen, 2017: 68-70). Böylece serbest dolaşıma girmemiş eşyalar, bu işlemlerle birlikte serbest dolaşım statüsü kazanmakta ve Türkiye iç pazarında satışa sunulabilir hale gelmektedir.

Serbest dolaşıma giriş rejimi, ithalat süreçlerinin yasal bir çerçevede sürdürülmesini sağlarken, Türkiye'nin dış ticaretinde rekabet gücünü destekleyici bir işlev üstlenmektedir. Bu rejim, ithalat sürecinde serbest dolaşıma tabi olmayan malların diğer gümrük rejimlerinden farklı olarak nihai tüketim için iç piyasaya sunulmasına olanak tanımaktadır. Aşağıda, diğer gümrük rejimlerinin serbest dolaşıma giriş rejiminden temel farklılıkları sıralanmaktadır (Mutlu, 2022: 39):

- Dahilde işleme rejimi kapsamında, ithal edilen ürünlerin Türkiye'de işlendikten sonra tekrar ihraç edilmesi şarttır. Bu rejim, serbest dolaşıma giriş rejiminden farklı olarak ihracat odaklı bir işleme süreci sunmaktadır.
- Gümrük kontrolü altında işleme rejiminde, işlenen ürünlerin serbest dolaşıma girmesi özel şartlara tabi olup belirli gümrük onaylarının alınmasını gerektirir.
- Antrepo rejimi kapsamında, ithal eşyalar belirli bir süre antrepo olarak adlandırılan depolarda muhafaza edilmekte ve daha sonra serbest dolaşıma sokulabilmekte veya başka ülkelere yeniden ihraç edilebilmektedir.
- Transit rejim, eşyaların gümrük denetiminde Türkiye sınırları içinde bir noktadan başka bir noktaya taşınmasını kapsamaktadır.

Serbest dolaşıma giriş rejimi aynı zamanda Türkiye'nin gümrük bölgesi içinde yer alan serbest bölgelerde yürütülen ticaret faaliyetlerinde de önemli bir role sahiptir. 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu, Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne tam üyeliği gerçekleşene kadar serbest bölgeleri, gümrük işlemleri bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında kabul etmektedir. 5810 sayılı kanun ile yapılan düzenlemeler doğrultusunda, serbest bölgelerde işlem gören mallar belirli gümrük ve menşe kurallarına tabi tutulmuş olup, bu bölgelerde uygulanan rejim farklılıkları korunmaktadır. Buna göre Türkiye Gümrük Bölgesi içinde gerçekleşen işlemler, serbest bölge statüsü gereği belirli yükümlülüklerden muaf tutulmakta ancak AB üyelik süreci tamamlanana kadar geçerli sayılmaktadır (Bozkurt, 2011a: 172-173). Buna ek olarak serbest dolaşıma giriş rejimi, ithalat süreçlerinin ekonomik ve ticari açıdan verimli yürütülmesine de katkı sunmaktadır. Türkiye'ye yapılan ithalat işlemlerinin iç pazarda daha geniş bir tüketici kitlesine ulaşması bu rejimle kolaylaştırılmakta ve yerli üreticilere yönelik rekabet avantajı sağlanmaktadır. Ayrıca ithalat yoluyla ülkeye getirilen malların işlenmesi, iç pazarda satışa sunulması ve bu süreçte ödenen vergilerin kamu bütçesine katkı sunması, serbest dolaşıma giriş rejiminin Türkiye ekonomisi için önemini artırmaktadır.

1.3.2.2. Transit Rejimi

Transit rejimi, dış ticarette vergi ve ticaret politikası kısıtlamaları olmaksızın serbest dolaşıma girmemiş malların, belirlenen gümrük prosedürleri çerçevesinde bir gümrük noktasından diğerine güvenli bir şekilde taşınmasını sağlamaktadır. İhracat işlemleri

tamamlanmış veya ithalat vergileri henüz ödenmemiş malların transit rejimi altında gümrük gözetimi ile Türkiye Gümrük Bölgesi içinde taşınması mümkündür. Bu rejimin dayanağı, Gümrük Kanunu'nun 84. maddesinde belirtilmiştir. Transit taşımacılık, ithalat veya ihracat yükümlülüklerini malların taşındığı gümrük noktalarında değil nihai hedeflerine ulaştıkları yerlerde tamamlanmasına olanak tanımaktadır. Bu bağlamda malların transit geçişi esnasında yükümlülüklere uyulmadığı durumlarda, doğacak vergiler, masraflar ve diğer ödemeler için güvence olarak teminat alınmaktadır (Derdiyok, 2013: 127).

Transit rejimi, ticari ürünlerin ülkeler arası taşınmasını kolaylaştırarak uluslararası ticaretin önündeki gümrük engellerini hafifletmektedir. Taşınacak malların çıkış yaptığı gümrük idaresine "hareket gümrük idaresi," varış yapılacak gümrük idaresine ise "varış gümrük idaresi" adı verilmektedir. Hareket gümrük idaresi, transit süresini ve varış tarihini belirlerken taşımanın mesafesini, hava şartlarını ve yol durumunu göz önünde bulundurarak bu bilgileri transit refakat belgesinde kayıt altına almaktadır. Varış gümrük idaresi ise belirtilen sürede ulaşılıp ulaşılmadığını kontrol eder; belirtilen süre aşılmış ve geçerli bir gerekçe bildirilmemişse yaptırım uygulama yetkisi bulunmaktadır. Taşıyıcı, eşya sahibi veya temsilcisi tarafından bildirilen zorlayıcı nedenler, hareket gümrük idaresine iletilmeli ve gerekli sürecin başlatılması sağlanmalıdır (Şedele, 2009: 16-18).

Transit rejimine tabi malların, taşındıkları güzergâh boyunca herhangi bir ekonomik faaliyet veya katma değer yaratıcı işleme sürecine tabi tutulmaması gerekmektedir. Bu mallar yalnızca dolaşıma yönelik gümrük gözetimine tabidir. Transit taşıma kapsamında yer alan mallar, gümrük bölgesi içinde depolanabilir, yüklenebilir veya mühürlenebilir ancak herhangi bir ticari işleme konu edilmemektedir. Bu süreç, ticaretin kolaylaştırılması hedefi doğrultusunda önem arz etmektedir. Malların hareket ettiği her ülkenin kendi gümrük prosedürlerini uygulamaması, yalnızca son varış yerinde tüm işlemlerin tamamlanmasına izin vermesi ticari akışı hızlandırmakta ve işlem maliyetlerini düşürmektedir (Aydemir, 2015: 83).

Transit rejimi, ithalat ve ihracat işlemlerinin geçtiği her ülkenin kendi gümrük vergilerini talep etmemesini sağladığından, uluslararası ticaretin sorunsuz ve verimli şekilde yürütülmesine katkıda bulunmaktadır. Böylece malların geçişi sırasında yalnızca denetim

ve gözetim maliyetleri eklenmekte, herhangi bir ticaret politikası önlemi uygulanmamaktadır. Eşyanın taşınması süresince gerekli olan boşaltma, mühürleme ve depolama gibi hizmetler için ise belirli ücretler tahsil edilmektedir (Tuncer, 2001: 359). Transit sistemi ile gümrük süreçlerinde sağlanan kolaylıklar, uluslararası ticarette hız ve maliyet açısından avantaj sağlayarak bölgesel ticareti ve ekonomik iş birliğini desteklemektedir.

Transit rejimi, günümüz ticaret koşullarında stratejik bir kolaylık sağlayarak hem işlem süreçlerini hızlandırmakta hem de maliyetleri azaltmaktadır. Ticaret politikaları çerçevesinde sağlanan bu serbest dolaşım, sadece ticaretin hacmini artırmakla kalmamakta, aynı zamanda küresel iş birliğine katkıda bulunmaktadır. Ancak transit rejiminin etkinliğinin korunabilmesi için rejim yükümlülüklerinin tam olarak yerine getirilmesi ve denetim mekanizmalarının etkili şekilde işletilmesi gerekmektedir.

1.3.2.3. İhracat Rejimi

İhracat rejimi, serbest dolaşımdaki malların TGB dışına çıkışını düzenleyen temel bir ticari düzenlemeler çerçevesidir. Bu rejim, ihraç edilecek ürünlerin gümrük beyanlarının yapılması, gümrük kontrolleri ve dış ticaret mevzuatına uygun olarak TGB'den çıkışı süreçlerini içermektedir. Türkiye'de ihracat rejimine ilişkin düzenlemeler Gümrük Kanunu'nun 150 ve 151'inci maddeleri ile Gümrük Yönetmeliği'nin 415-418'inci maddelerinde ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

İhracat işlemlerinin ilk adımı, ihracatçının malları için İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliği tarafından onaylanmış bir gümrük beyannamesi düzenlemesiyle başlamaktadır. İhracat beyannamesi onaylandıktan sonra ihraç edilecek mallar ilgili gümrük idaresine beyan edilmektedir. İhracına izin verilen eşyalar için sözlü beyan formu, özel fatura, kumanya listesi, ATA ve CPD karneleri ve Form 302 belgesi gibi belgeler ile de gümrük işlemleri yürütülebilecek olup, bu belgeler beyannamenin yerini alabilmektedir. Ancak elektronik ortamda olanlar dahil, mektuplar, kartpostallar ve yazılı metinler ile kişisel bagaj kapsamındaki eşyalar için gümrük beyannamesine gerek bulunmamaktadır (Gümrük Yönetmeliği, m. 415/2).

İhraç mallarının gümrük bölgesini terk etmeden önceki süreçte gümrük kontrolünden çıktığı ana dek ilk beyan edilen niteliklerini koruması gerekmektedir. Bu şartlar sağlanmadığında, malların yurt dışına çıkışı sırasında gümrük yükümlülüğü ortaya çıkmakta ve bu fiili gerçekleştiren kişiler gümrük vergilerinden sorumlu tutulmaktadır. (GK, m. 189). İhracatın tamamlanması, kara ve demir yollarında malların çıkış işlemleri tamamlanıp kara sınırından yabancı bir ülkeye fiilen çıktığı veya serbest bölgeye fiilen girdiği; deniz ve hava yollarında ise malların yüklendiği deniz ve hava aracının hareketiyle gerçekleşmiş sayılmaktadır (GY, m. 416).

Gümrük mevzuatına göre ihracatçı, ihraç edilecek mallarını gümrük işlemleri tamamlanıncaya kadar geçici depolama alanlarında bir ay süreyle bekletebilme hakkına sahiptir. Bu düzenleme, ihracatçıya lojistik planlama, evrak işlemleri ve gümrük prosedürlerini eksiksiz yerine getirme açısından belirli bir esneklik sağlamaktadır. Ancak sürecin aksamaması ve depolama alanlarının etkin kullanılabilmesi için bu süre sınırlı tutulmuştur. Gümrük idaresi, haklı gerekçelerin bulunması halinde söz konusu bekletme süresini en fazla üç aya kadar uzatabilmektedir. Bu durum, özellikle ihracat sürecinde öngörülemeyen gecikmelerin (nakliye sorunları, alıcı kaynaklı problemler, teknik aksaklıklar gibi) ortaya çıkması halinde ihracatçının mağduriyetini önlemeye yöneliktir. Bununla birlikte belirtilen süreler sonunda işlemleri tamamlanmayan ve geçici depolama alanından kaldırılmayan mallar, "gümrüğe terk edilmiş" sayılmakta ve mallar hakkında tasfiye süreci başlatılmaktadır (GY, m. 417). Bu hüküm, hem gümrük sahalarının gereksiz yere işgal edilmesini engellemeyi hem de ticaretin düzenli ve disiplinli bir şekilde yürütülmesini amaçlamaktadır. Dolayısıyla söz konusu madde, ihracatçılara makul bir süre tanırken aynı zamanda gümrük işlemlerinde disiplin ve sürekliliği sağlayan bir güvence işlevi görmektedir.

İhracat sürecinin temel unsurlarından bir diğeri, ihracatın gerçekleşmesi için gerekli olan mevzuat şartlarının karşılanmasıdır. Bu kapsamda işlemin ilgili ihracat rejimi çerçevesinde yürütülmesi, fiili ihracatın (intaç) sağlanması ve kambiyo taahhüdünün kapatılması gibi şartlar yerine getirilmektedir. İhracat işlemleri; ihracatçı firma, ihracatçı birlikleri ve gümrük idaresi arasında yürütülen kapsamlı bir iş birliği süreci ile gerçekleştirilmektedir. İlk olarak ihracatçı firma tarafından hazırlanan belgeler, ihracatçı

birliklerinin onayına sunulmakta ve ardından gümrük işlemleri başlatılmaktadır (Pirtini ve Melemen, 2004).

İhracat rejimi, ülkeler arası ticaretin düzenli, güvenilir ve uluslararası kurallara uygun bir biçimde yürütülmesini sağlayan temel mekanizmalardan biridir. Bu rejim, ihracatçılara belirli yükümlülükler getirerek hem ticari faaliyetlerin yasal çerçevede gerçekleşmesini hem de ülke çıkarlarının korunmasını amaçlamaktadır. Türkiye açısından bakıldığında ihracat rejimi yalnızca dış ticaret politikasının uygulanmasına hizmet etmekle kalmayıp aynı zamanda ekonomik büyümenin, döviz gelirlerinin artırılmasının ve küresel rekabet gücünün desteklenmesinde kritik bir rol üstlenmektedir. Rejimin sağladığı şeffaf ve denetimli ticaret ortamı, ihracatçıların uluslararası pazarlarda daha güvenle faaliyet göstermesine imkân tanırken aynı zamanda kayıt dışılığı önleyerek devletin mali disiplinini güçlendirmektedir. Bunun yanında ihracat rejiminin etkin işleyişi üretim kapasitesinin artmasına, yeni yatırım alanlarının doğmasına ve istihdam olanaklarının genişlemesine de katkıda bulunmakta böylece makroekonomik dengelerin sürdürülebilirliğine destek olmaktadır.

1.4. Gümrük Uygulamaları

Bir eşya, uluslararası ticaretin kurallarına uygun şekilde bir ülkeden başka bir ülkeye taşınırken gümrük sahasında bir dizi işleme tabi tutulmaktadır. Gümrük işlemlerinin temel amacı, ithalat ve ihracat işlemlerinin yasalara uygun olmasını sağlamak, ülke ekonomisini ve güvenliğini korumaktır. Gümrük sahasına girişi gerçekleşecek her eşya için öncelikle gümrük beyannamesi adı verilen resmi bir belge ile beyanda bulunulması gerekmektedir (Kaplan, 2005: 3). Gümrük beyannamesi, eşyanın niteliği, değeri, menşei ve gümrük tarifesi gibi bilgileri içermekte olup eşyanın işlem sürecini başlatmaktadır. Beyanname işlemi tamamlandıktan sonra eşya gümrüğe sunulmakta ve muayene, gözetim, denetim gibi çeşitli kontrollerden geçmektedir. Bu kontroller, eşyanın ülke mevzuatına uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla yapılmaktadır ve sürecin her aşamasında farklı yetkililer tarafından denetim uygulanmaktadır. Ayrıca eşya geçici bir süreliğine depolama alanında tutulmakta ve işlemler tamamlandıktan sonra uygun görüldüğü takdirde sahibine veya yetkilisine teslim edilmektedir. Gümrük uygulamalarının her aşaması, gümrük idaresi tarafından sıkı bir denetim ve gözetim

altında yürütülmektedir. Bu süreçte, ithalat veya ihracat işlemi yapılan her eşya, ülkenin ticaret politikalarına, sağlık ve güvenlik standartlarına uygunluk açısından incelenmekte, herhangi bir uygunsuzluk durumunda ilgili düzenlemeler yapılmaktadır.

1.4.1. Gümrük Beyannamesi

Gümrük beyannamesi, bir eşyanın yasal olarak gümrük rejimine dahil edilmesi ve ilgili işlemlerin başlatılması için gerekli olan en önemli belgedir. Dış ticaretin düzgün bir şekilde işleyebilmesi, gümrük yükümlülüklerinin yerine getirilmesi ve ulusal ekonomi açısından önemli düzenlemelerin uygulanabilmesi adına bu beyan, devletin bilgi edinmesini sağlar. Beyanname, gümrük işlemlerinin verimli ve doğru bir biçimde yapılabilmesi için gerekli olan tüm verileri içerir ve bu sayede eşyanın gümrük rejimine tabi tutulması sağlanır. Günümüzde teknolojinin ilerlemesiyle birlikte gümrük beyannameleri, elektronik ortamda düzenlenmekte ve işlem süreçleri hızlandırılmaktadır (Üyümez ve Gültekin, 2016: 358).

Gümrük beyannamesi verilirken ilgili eşyanın özelliklerine göre ek belgeler de ibraz edilmelidir. Serbest dolaşıma giriş rejimi kapsamında malın teslim şekline ilişkin navlun faturası veya sigorta poliçesi gibi belgeler, taşıma belgeleri, laboratuvar raporları ve gerektiğinde kıymet bildirim formu sunulmalıdır. Ayrıca malların belirli bir vergi muafiyetinden faydalanması durumunda bu durumu belgeleyen evraklar da gereklidir. Beyannamenin tamamlanabilmesi için eşyanın tüm bu belgelerle uyumlu olması hem yasal yükümlülüklerin yerine getirilmesini sağlar hem de gümrük işlemlerinin doğru bir şekilde yapılmasını temin eder (Önür Aslan, 2021: 16).

Beyannamenin düzenlenmesinin ardından, BİLGE (Bilgisayarlı Gümrük Etkinlikleri) aracılığıyla gümrük idaresine iletilir. Bu sistem, beyanı tescil eder ve işlem süreçlerinin başlatılmasını sağlar. Beyanname, Gümrük Müsteşarlığı'na bağlı Bilgi İşlem Dairesi tarafından alınan bilgilerle tescil edilir. Ardından, beyan edilen eşyanın belgeleri ve diğer bilgiler gümrük memuru tarafından kontrol edilir. Eğer tüm belgeler eksiksiz ve doğruysa, beyannamede belirtilen bilgiler onaylanarak tescil işlemi tamamlanır (Gültekin, 2019: 128; Acer ve Yügünt, 2021: 1575). Bu aşama, gümrük işlemlerinin düzgün ve hızlı bir şekilde yapılabilmesi için kritik bir adımdır.

Gümrük beyannamesi tescil edildikten sonra eşya hakkında yapılacak düzenlemeler sınırlıdır. Beyannamede yer alan eşya ile ilgili herhangi bir değişiklik yapmak, yalnızca belirli bilgilere yönelik olabilir. Örneğin eşyanın cinsi, niteliği veya marka bilgileri değiştirilemez. Ancak bu değişiklikler yalnızca beyannamenin tescilinden sonra gümrük idaresi amirinin izniyle yapılabilir ve yeni düzenleme ile beyanname yeniden gümrük idaresine sunulur (Ertuğrul, 2013).

Beyannamenin iptal edilmesi durumu ise belirli şartlara bağlıdır. Beyan sahibinin talebi üzerine, eşyaların yanlışlıkla yanlış gümrük rejimine tabi tutulması ya da bazı özel sebepler doğrultusunda eşyanın gümrük işlemlerine devam edilmemesi gerektiği durumda iptal işlemi gerçekleştirilebilir (Uzun, 2011: 40). Ancak iptal talebi yalnızca eşyanın muayenesi yapılmadan önce ve kanunda belirtilen süreler içinde yapılmışsa geçerli olur. Gümrük idaresi, eşyanın muayene edilip edilmediğini kontrol ettikten sonra iptal talebinin olup olmadığını değerlendirir. Eğer muayene yapılmışsa beyannamenin iptali mümkün olmaz (Ülkü, 2015: 81). Bu süreç, gümrük beyannamesinin yalnızca bir yasal gereklilik değil aynı zamanda dış ticaretin düzgün işleyebilmesi için kritik bir araç olduğunu gösterir. Beyanname, doğru ve eksiksiz bir şekilde düzenlendiğinde hem devletin vergi toplama yükümlülüklerini yerine getirmesine yardımcı olur hem de ticaretin düzenli bir şekilde yapılmasını sağlar. Bu bağlamda gümrük beyannamesi, dış ticaretin şeffaflık ve denetim açısından önemli bir aracıdır.

1.4.2. Gümrük Kontrolleri

Gümrük kontrolleri, uluslararası ticaretin etkin bir şekilde düzenlenmesini sağlamak için önemli bir işlev görmektedir. Bu kontroller, yalnızca malların Türkiye gümrük bölgesine giriş ve çıkışlarını izlemekle kalmaz, aynı zamanda transit işlemler, nakil süreçleri ve nihai kullanım aşamalarında da denetim yapmaktadır. Gümrük idarelerinin sorumluluğunda yürütülen işlemler arasında, eşyanın beyanlarının doğruluğunun denetlenmesi, taşıma araçlarının ve eşyanın fiziksel muayenesi, belgelerin doğruluğu ve gerçekliğinin kontrolü gibi bir dizi uygulama yer almaktadır. Gümrük idarelerinin bu süreçleri doğru bir şekilde gerçekleştirebilmeleri, dış ticaretin düzenli işleyişini sağlamada kritik öneme sahiptir (Yeşilova, 2015: 6).

Gümrük kontrolünün uygulama aşamaları, eşyanın hangi rejime tabi olacağına ve taşıma şekline göre değişkenlik gösterebilir. Gümrük beyannamesinin sistematik bir şekilde incelenmesi, risk analizlerine dayalı bir süreçtir. Bu analizler doğrultusunda, eşyanın gümrük muayenesi hangi türde yapılacaksa bu otomatik olarak belirlenebilmektedir. Gümrük idareleri, fiziki muayene ve belge kontrollerini farklı hatlar üzerinden gerçekleştirmektedirler. Kırmızı hat, detaylı bir inceleme yapılmasını gerektirirken, sarı hat yalnızca beyanname ve ek belgelerin uygunluğunun kontrol edilmesini, mavi hat onaylanmış kişi statüsüne sahip kişilerin ihracat işlemlerinin belge kontrolü veya muayeneye tabi tutulmamasını içerir. Yeşil hat ise belge kontrolü yapılmadan ve eşya üzerinde muayene gerçekleştirilmeden işlem yapılmasına olanak tanır (GY., m. 180).

Bugün gümrük idarelerinin sorumluluk alanı yalnızca ticaretin düzenlenmesi ile sınırlı kalmamaktadır. Aynı zamanda güvenlik, çevre koruma, halk sağlığı, anti-damping ve kültürel denetimler gibi farklı alanlarda da önemli görevler üstlenmektedirler. Bu nedenle gümrük yönetimlerinin denetim süreçleri, sadece ekonomik anlamda değil toplumsal ve çevresel faydalar sağlamak amacıyla da şekillenmiştir. Gümrük yönetimlerinin modern risk yönetimi tekniklerine dayalı ve bilgi teknolojileriyle desteklenmiş bir denetim mekanizması kurmaları gerekmektedir. Bu bağlamda gümrük kontrolleri yalnızca mali denetimler üzerine değil güvenlik, çevre ve halk sağlığı gibi konularda da yoğunlaşmaktadır (Yeşilova, 2015: 6).

Son yıllarda gümrük yönetimlerinin güvenlik ve çevre koruma alanlarına daha fazla odaklanmaya başlaması, global ölçekte daha kapsamlı bir denetim sisteminin kurulmasına öncülük etmiştir. Risk yönetimi sistemlerinin geliştirilmesi, bilişim teknolojilerinin daha etkin bir şekilde kullanılması ve uluslararası iş birliğinin artırılması, küresel ölçekte etkili gümrük denetimlerinin sağlanmasında önemli adımlar atılmasını mümkün kılmaktadır. Katılımcı ülkeler, ulusal sorumluluklarını yerine getirerek ve ortak hedefler doğrultusunda hareket ederek küresel gümrük kontrolü sisteminin etkinliğini artırmaktadırlar (Özbek, 2005: 85).

Gümrük kontrolleri yalnızca uluslararası ticaretin düzenlenmesi için değil aynı zamanda güvenlik, çevre koruma ve halk sağlığı gibi farklı alanlar için de kritik öneme sahiptir. Gümrük yönetimlerinin, gelişen teknolojiler ve modern risk yönetimi teknikleriyle

desteklenen bir kontrol sistemi kurması, ticaretin daha güvenli, düzenli ve sürdürülebilir bir şekilde yürütülmesine olanak tanımaktadır.

1.4.3. Gümrük Gözetimi

Gümrük gözetimi, gümrük idareleri tarafından uygulanan bir denetim ve kontrol sürecidir. Bu süreç, gümrük mevzuatına uygunluğu sağlamak ve gerektiğinde gümrük gözetimi altındaki eşyalara uygulanacak diğer hükümlerin yerine getirilmesini temin etmek amacıyla gerçekleştirilir (Yağan, 2013: 167). Gümrük Kanunu'nun 3'üncü maddesinin 12'nci fıkrasında, gümrük gözetimi "gümrük mevzuatına ve gereken şartlarda gümrük gözetimi altındaki eşyaya uygulanacak diğer hükümlere uyulmasını sağlamak için gümrük idareleri tarafından genel olarak uygulanan işlemler" olarak tanımlanmıştır. Bu tanım, gümrük gözetiminin kapsamını ve amacını belirlerken, uygulamanın yalnızca eşyanın yasal olarak ülkeye girişini değil aynı zamanda gümrük işlemlerinin her aşamasında denetim ve gözetim sağlamayı da içerdiğini ortaya koymaktadır (Gültekin, 2019: 20).

Gümrük gözetiminin uygulama alanı, gümrük idarelerinin gerçekleştirdiği işlemlerle doğrudan ilişkilidir. Bu işlemler, serbest dolaşımda bulunan eşya ile serbest dolaşımda olmayan eşya arasında farklılıklar gösterebilir. Örneğin serbest dolaşıma girmeyen eşya, daha sıkı bir denetim ve gözetim sürecine tabi tutulmakta, ilgili mevzuat çerçevesinde daha ayrıntılı işlemler yapılmaktadır. Bununla birlikte gümrük mevzuatında belirtilen yerler ve koşullar da bu gözetimin kapsamını etkileyebilir. Gümrük gözetimi, sadece eşyanın fiziksel olarak gümrük sahasına giriş yaptığı anda başlamaz; aynı zamanda gümrük idaresinin ilgili mevzuat ve yönetmeliklere göre gerçekleştirdiği denetimlerle eşya üzerindeki gözetim süreci de başlatılmaktadır (Önür Aslan, 2021: 13).

Eşyalar, gümrük sahasına girdiği anda, hangi gümrük kapısından giriş yaptıklarına bakılmaksızın, gözetim altına alınmaktadır. Ancak tüm gümrük kapılarında yetkili bir gümrük idaresi bulunmayabilir. Eğer eşya, yetkili gümrük idaresine sahip olmayan bir kapıya gelirse bu durumda eşya geri gönderilmektedir. Yetkili bir gümrük kapısına ulaştığında ise eşyanın türü ve geldiği ülke veya bölgeye bağlı olarak, ilgili gümrük işlemleri gerçekleştirilmekte ve eşya bu işlemler kapsamında denetim ve izleme altına alınmaktadır. Bu noktada, eşyanın gümrükte bekletilmesi veya serbest bırakılması gibi

adımlar, gümrük gözetiminin etkinliğini belirleyen faktörler arasında yer almaktadır (Aydemir, 2015: 90).

Gümrük gözetiminin doğru bir şekilde işlemesi, ülkenin ticaret güvenliğini ve ekonomik istikrarını sağlamada kritik bir rol oynamaktadır. Bu nedenle gümrük idarelerinin gözetim altında tuttuğu her eşya üzerinde gerçekleştirilen denetim, yalnızca yasalara uygunluğu kontrol etmekle kalmaz aynı zamanda potansiyel kaçakçılığın önüne geçilmesine ve ülkenin iç pazarının korunmasına katkı sağlamaktadır.

1.4.4. Gümrük Denetimi

Gümrük denetimi, uluslararası ticaretin düzenli ve güvenli bir şekilde işleyebilmesi için temel bir kontrol mekanizmasıdır. Bu denetim, eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi'ne giriş ve çıkışlarını, transit geçişlerini, nakil işlemlerini ve nihai kullanım durumlarını denetlerken, aynı zamanda serbest dolaşımda bulunmayan eşyanın durumunu da gözler önüne sermektedir. Gümrük idareleri, bu denetimleri yasal düzenlemelere uygun olarak gerçekleştirir. Eşyanın fiziki muayenesi, beyanname verilerinin doğruluğu, taşıma araçlarının kontrolü ve kişisel bagajlardaki eşyaların denetimi gibi çeşitli işlemlerle, gümrük mevzuatına aykırı durumların ortaya çıkarılması hedeflenmektedir (Kaya, 2019: 12).

Gümrük denetimi, gümrük işlemleri çerçevesinde eşyanın ve taşıtların hareketinin izlenmesini sağlar. Gümrük idareleriyle yapılan her işlem, beyan edilen verilerin ve ek belgelerin uygunluğunun araştırılması ve kontrol edilmesiyle gerçekleştirilir. Bu denetim süreci hem eşyanın ve taşıtların mevzuata uygunluğunu denetler hem de ilgili kişilerin, taşıtlarının ve eşyalarının yasal çerçeveye uygun hareket edip etmediklerini belirler. Özellikle yüksek vergilendirme ve çeşitli gümrük önlemleri nedeniyle gümrük idareleri bu denetimlerle, kaçakçılık, vergi kaçakçılığı gibi hukuka aykırı fiillerin önlenmesinde önemli bir rol üstlenmektedir. Dolayısıyla gümrük denetimi, yalnızca işlemlerin şekli yönüyle değil aynı zamanda denetim altındaki eşyaların fiili durumu ve ticaretin yasal düzenlemelere uygunluğu açısından da büyük bir öneme sahiptir (Üyümez ve Gültekin, 2016: 348).

Gümrük denetiminin kapsamı oldukça geniştir ve yalnızca gümrük idareleriyle sınırlı kalmaz. Gümrük denetimini gerçekleştiren kişilerin yasal sorumlulukları doğrultusunda gümrük mevzuatına uygun hareket etmeleri gerekmektedir. Ayrıca gümrük personeli dışında da belirli meslek gruplarına, gümrük denetimi yapma yetkisi verilebilir. Bu, gümrük denetiminin farklı alanlardaki uzman kişilerce yürütülmesini mümkün kılar ve denetim sürecinin daha kapsamlı olmasını sağlamaktadır (Morini, 2014: 342).

Gümrük denetimi, eşyanın fiilen muayenesi ve ilgili belgelerin doğruluğunun kontrol edilmesiyle başlar. Bu işlemden sonra işletmelerin hesaplarının ve diğer belgelerinin incelenmesi, taşıma araçlarının ve kişisel bagajların kontrolü gibi işlemler gerçekleştirilir. Gümrük idareleri, bu işlemleri titizlikle yürütmekte ve ilgili mevzuat hükümlerine uyumu denetlemektedir. Bu çerçevede gümrük gözetimi altında bulunan eşyalara dair belgelerin gerçekliği ve geçerliliği, işletme kayıtları ve hesapları üzerinde yapılan tetkikler büyük bir öneme sahiptir (Gürsoy, 2008: 21).

Gümrük denetimi, dış ticaretin güvenliği ve düzeni için kritik bir mekanizma olarak işlev görmektedir. Hem gümrük idarelerinin hem de diğer ilgili denetim birimlerinin iş birliğiyle uluslararası ticaretin doğru bir şekilde yapılması sağlanabilir. Bu denetimler, yalnızca ticari verimliliği değil aynı zamanda ülkelerin ekonomik güvenliğini ve çevre düzenlemelerine uyumunu da garanti altına alır. Gelişen teknolojilerle desteklenen gümrük denetim süreçlerinin daha etkin ve hızlı hale gelmesi, kaçakçılıkla mücadelede önemli bir adım oluşturacaktır.

1.4.5. Eşyanın Gümrüğe Sunulması

İthalat süreçlerinde eşyanın gümrüğe sunulması, gümrük işlemlerinin başlatılabilmesi için temel bir adım olarak büyük önem taşımaktadır. Eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi'ne getirilmesiyle birlikte bu eşyanın gümrüğe sunulması gerekliliği ortaya çıkar. Gümrüğe sunum, eşyanın gümrük idaresine veya gümrük idaresinin belirlediği uygun bir yere getirilmesiyle ilgili gümrük idaresine bildirilmesidir (GY, m. 73). İthalatçı veya taşıma sorumluluğunu üstlenen kişi, eşyanın gelişinden sonra belirli bir süre içerisinde bu bildirimleri yapmak zorundadır. Bu işlem, yalnızca belirli taşıma yöntemleriyle gelen eşyalar için geçerli olup durmaksızın geçen taşıtlarla taşınan eşyalara uygulanmaz (GK, m. 39).

Eşyanın gümrüğe sunulması, genellikle eşyanın gümrük idaresine bildirimiyle başlar. Gümrük idaresi, eşyanın geldiği tarihi, saati ve hangi taşıma aracıyla taşındığı gibi bilgileri kaydeder. Bu bilgiler, gümrük işlemlerinin sağlıklı bir şekilde ilerleyebilmesi için gereklidir (Aydemir, 2015: 73). Gümrüğe sunum işlemi, sadece eşyanın gümrük idaresi tarafından kabul edilmesi değil aynı zamanda gerekli işlemlerin başlatılması için de bir ön koşuldur. Eşyaların gümrük idaresi tarafından uygun görülen depolama yerlerinde muhafaza edilmesi mümkündür. Bu depolama alanlarında eşyanın niteliklerine göre özel düzenlemeler yapılır. Örneğin patlayıcı veya parlayıcı maddeler gibi tehlikeli eşyalar, güvenlik tedbirleri alınarak saklanır (GY, m. 81). Geçici depolama alanlarında ise eşya üzerinde herhangi bir değişiklik yapılması yasaktır, sadece muhafaza işlemleri için elleçleme yapılmasına izin verilir (GK, m. 49).

Eşyanın gümrüğe sunulmasının ardından, gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanımın belirlenmesine ilişkin işlemlerin tamamlanması için belirli süreler öngörülmüştür. Bu süre denizyolu ile gelen eşya için 45 gün, diğer taşıma yöntemleriyle gelen eşya için ise 20 gündür (GK, m. 46/2). Gümrük idaresinin izni olmaksızın eşya, konulduğu ilk yerden kaldırılamaz; bu kural, ithalat sürecinin gümrük denetimi altında ve düzenli şekilde yürütülmesini sağlayan temel bir kontrol mekanizması niteliğindedir (GK, m. 45/3).

Kısaca ifade etmek gerekirse eşyanın gümrüğe sunulması işlemi, ithalat sürecinin önemli bir aşamasını oluşturur. Gümrük idaresine doğru ve zamanında yapılan bildirimler, işlemlerin hızla ve sorunsuz bir şekilde ilerlemesini sağlar. Ancak eşyanın doğru muhafaza edilmesi ve yasal prosedürlerin takip edilmesi, yalnızca gümrük idareleri için değil aynı zamanda ithalatçılar için de büyük bir sorumluluktur. Bu sorumlulukların yerine getirilmesi, ülke ekonomisinin düzenli işleyişini ve uluslararası ticaretin sağlıklı bir şekilde devamını sağlamaktadır.

1.4.6. Eşyanın Teslimi

Eşyanın teslimi, gümrük süreçlerinin önemli bir aşamasını teşkil etmektedir ve ithalat veya ihracat işlemlerinde izlenen prosedürleri kapsamaktadır. Bu süreçte eşya, belirlenen gümrük rejimi çerçevesinde muamele görmektedir ve söz konusu rejimin öngördüğü koşullara göre işlemler gerçekleştirilmektedir. Teslim işlemi, eşyanın sahibi veya

yetkilendirilmiş temsilcisi tarafından gümrük idaresinden alınması ile nihayetlenmektedir. Bu noktada, eşyanın ithal edilmesi durumunda iç piyasaya sürülmesi için gerekli vergilerin ödenmesi ya da ihracat durumunda ülke dışına çıkarılması gibi şartlar yerine getirilmelidir (Kümbül, 2018: 83-91).

Eşyanın teslimi sürecinde, öncelikle eşyanın gerekli tüm belgeleri incelenmektedir. Gümrük memurları, eşyanın ilgili yasal düzenlemelere uygun olup olmadığını denetlemektedir. Gümrük beyannamesi ve diğer gerekli evrakların eksiksiz ve doğru şekilde sunulması bu aşamada önem arz etmektedir. Gümrük beyannamesinde eksiklik ya da yanlışlık tespit edilmesi halinde, eşyanın teslim sürecinde gecikmeler yaşanabilmektedir. Buna ek olarak teslim süreci boyunca fiziksel kontrol veya laboratuvar incelemesi gibi çeşitli denetimler uygulanabilmektedir (Özkan, 2022: 50).

1.4.7. Geçici Depolama

Geçici depolama, Türkiye Gümrük Bölgesi'ne getirilen ancak serbest dolaşımda olmayan eşyaların, gümrüğe sunulmadan önce geçici olarak muhafaza edilmesi sürecini ifade etmektedir. Bu eşya, gümrük işlemleri tamamlanana kadar onaylanmış bir işleme veya kullanıma tabi tutuluncaya kadar geçici depolama alanlarında tutulur. Geçici depolama, özellikle ithalat ve ihracat işlemlerinde önemli bir rol oynamaktadır. Bu süreç, eşyanın yasal olarak serbest dolaşıma girmeden önce belirli bir süre muhafaza edilmesini sağlar. Gümrük işlemleri sırasında, geçici depolama alanları, eşyanın güvenli bir şekilde saklanmasını temin etmek amacıyla özel olarak düzenlenmiştir. Bu alanlar, eşyanın her türlü dış etken ve müdahaleye karşı korunması için gerekli önlemlerle donatılmakta olup, genellikle taşıtların durduğu, yanaştığı ya da indiği yerlere mümkün olduğunca yakın bir konumda yer alır (GY, m. 77-79).

Geçici depolama alanları, ambar, depo, ardiye veya hangar gibi yerler olabilir. Bu alanların temel amacı, eşyanın kontrol altında tutulmasını sağlamaktır. Limanlar gibi gümrük işlemlerinin yoğun olarak gerçekleştirildiği yerlerde bulunan geçici depolama alanları, bu süreçlerin ayrılmaz bir parçası niteliğindedir. Ayrıca bu alanlar yalnızca kapalı mekanlar değil üstü açık alanlar da geçici depolama yeri olarak kabul edilebilmektedir (Aydemir, 2015: 91). Özellikle liman gibi dış ticaretin yoğun olduğu

bölgelerde, üstü açık alanlar, eşyanın belirli bir süre bekletilmesi ve gerekli gümrük işlemleri yapılıncaya kadar güvenli bir şekilde muhafaza edilmesi için kullanılmaktadır.

Geçici depolama uygulamasının doğru bir şekilde yönetilmesi, gümrük işlemlerinin verimli ve güvenli bir şekilde yürütülmesi için kritik öneme sahiptir. Bu alanlar, eşyanın transit sürelerinde, gümrük idaresinin denetimi altında tutulmasını sağlar ve herhangi bir yasadışı müdahaleye karşı koruma sağlar. Ayrıca geçici depolama, eşyanın serbest dolaşıma girmeden önce gerekli incelemelerinin yapılması için bir bekletme süresi sağlar. Bu durum hem güvenliği artırmakta hem de ticaretin düzenli bir şekilde işlemesine olanak tanımaktadır.

1.4.8. Eşyanın Boşaltılması ve Depolanması

Gümrük işlemlerine tabi tutulan eşyalar, ilgili taşıtlardan gümrük idarelerinin belirlediği yerlerde ve yalnızca bu idarelerin izniyle boşaltılabilir. Eşyaların taşıtlardan boşaltılması, gümrük idaresine özet beyan verilmesini veya özet beyan niteliğinde olan ticari ya da resmi bir belgenin sunulmasını gerektirir. Bu belgelendirme süreci, eşyaların kaydının tutulması ve denetim altında muhafaza edilmesi açısından önem arz etmektedir. Ancak eşyaların acilen boşaltılmasını gerektiren beklenmedik tehlike durumlarında, bu belgeler olmaksızın da eşya boşaltılabilir. Bu tür durumlarda, en yakın gümrük idaresi bilgilendirilmek zorundadır; bu bilgilendirme, kontrol ve güvenliği sağlamak için yapılır (Aydemir, 2015: 91-92).

Gümrük idareleri, belirli durumlarda eşyaların bulunduğu taşıma araçlarının ve kapların açılarak eşyaların muayenesini talep edebilir. Bu işlem, eşyaların niteliği, durumu ve beyan edilen bilgilerle uyumluluğunu doğrulamak amacıyla yapılır. Eşyaların boşaltılması sürecinde, gümrük idareleri tarafından belirlenen prosedürlere uyulması zorunludur ve tüm bu işlemler, ilgili idarenin denetimi altında gerçekleştirilir. Boşaltma sonrasında, eşyanın geçici olarak depolanacağı yer ve şartlar da gümrük idaresinin kontrolünde belirlenmektedir (GY, m. 74).

Eşyaların boşaltılmasının ardından bir başka yere nakli konusunda da belirli kısıtlamalar mevcuttur. Gümrüğe sunulmuş eşyalar, gümrükçe onaylanmış bir işleme veya kullanıma tabi tutulana dek geçici depolanan eşya statüsünde kalır. Bu statüdeki eşyaların, gümrük

idaresinin izni olmaksızın ilk yerleştirildikleri konumdan kaldırılması, kaplarının açılması veya yükümlü kişi tarafından muayene edilmesi yasaktır. Geçici depolanan eşyalar, yalnızca gümrük idarelerinin uygun gördüğü noktalarda ve idarenin belirlediği şartlar altında depolanabilir. Bu düzenlemeler, eşyaların yasal olarak kontrol edilmesini ve güvenli şekilde muhafaza edilmesini amaçlamaktadır (Kaya ve Doğan, 2020: 10-24). Bu düzenlemeler, gümrük idarelerinin eşyaların mevzuata uygun olarak işlem görmesini sağlamada önemli bir rol üstlendiğini göstermektedir. Eşyaların taşıtlardan boşaltılması ve depolanması sırasında uygulanan sıkı denetim süreçleri hem eşyanın yasallığını güvence altına almakta hem de ticaretin yasal çerçevede yürütülmesini desteklemektedir. Bu tür denetimlerle, ülke ekonomisi ve güvenliği korunmakta, kaçakçılıkla mücadele süreci desteklenmektedir.

1.4.9. Eşyanın Çıkışı

Gümrük işlemlerinin son aşaması olan eşyanın çıkış süreci, beyanda bulunan kişinin, gümrük idaresine teslim etmesi gereken belgeleri sunması ile başlar. Beyan sahibi, işlemleri tamamlanmış olan gümrük giriş beyannamesinin kendisine ait olan nüshasını, ödeme belgesini ve taşıma senedinin alıcı nüshasını gümrük ambar memuruna teslim eder. Bu belgeler, eşyanın yasal olarak çıkış izni aldığını ve vergisel yükümlülüklerin yerine getirildiğini belgelemektedir (Uzun, 2006: 27).

Ambar memuru, eşyanın çıkışını onaylamak için ambar çıkış kontrol fişinin dökümünü alarak bunu imzalar ve taşıma senedinin alıcı nüshası ile birlikte işletmenin ambar temsilcisine iletir. Bu aşama, eşyanın gümrük sahasından çıkışını tamamlayacak nihai onayı sağlar. Gümrüklü sahanın çıkışında bulunan muhafaza memuru, bu fişi kontrol ederek eşyanın çıkışını onaylar ve fişi muhafaza eder.

Eşyanın çıkışına dair bu son işlem, gümrük mevzuatına uygun bir şekilde gerçekleştirilen tüm işlemlerin tamamlandığını teyit eder. Bu prosedür, aynı zamanda ülke sınırları içerisinde ticari malların dolaşımının yasal çerçevede gerçekleşmesini temin eder ve kaçakçılık gibi yasadışı faaliyetlerin önlenmesine katkı sağlar.

2. GÜMRÜK VERGİSİ

2.1. Gümrük Vergisi/ Vergileri Kavramının Tanımı

Gümrük kavramı, geniş anlamda çeşitli bileşenleri içeren çok yönlü bir yapı olarak tanımlanmaktadır. Bu bağlamda gümrük; sınır ötesi ticarette yer alan eşyanın gümrük işlemlerini gerçekleştiren ve vergilendirmesini yapan idareyi, bu idarenin hizmet sunduğu binaları, faaliyet alanını ve coğrafi sınırlarını kapsamaktadır. Ayrıca belirli bir eşyanın ülkeye girişi, ülkeden çıkışı ya da transit geçişi sırasında tahsil edilen vergileri ifade etmektedir. Bunun yanında, gümrüğe dair tüm bu süreçleri düzenleyen mevzuat ve uygulamalar bütünü de bu tanıma dahildir (Köksal, 2012: 68).

Gümrük sistemi, ülkeye giriş yapan her türlü eşyanın yerel ekonomiye katkısını ve potansiyel etkilerini göz önünde bulundurarak, sınır ticaretine yönelik bir dizi düzenleyici önlem sunmaktadır. Bu önlemler kapsamında ortaya konan ve ithalat ve ihracatta kamu maliyesine kaynak sağlayan başlıca gelir kalemlerinden biri de gümrük vergisidir.

Gümrük vergisi kavramı, genel anlamda sınır ötesi ticarette gümrük işlemlerine tabi olan eşyadan alınan vergileri kapsayan geniş bir kavram olarak ele alınmaktadır. Gümrük işlemlerini düzenleyen ve bu işlemler esnasında tahsil edilen vergilerin yasallığını sağlayan mevzuatın yanı sıra gümrük vergisi, ülke ekonomisi ve kamu maliyesi için önemli bir gelir kaynağıdır. Bu sistem, ithalat ve ihracat süreçlerinde yer alan eşyanın yerel ekonomiye etkilerini dikkate alarak, sınır ticaretini düzenlemekte ve ekonomik güvenliği sağlamaktadır. Böylelikle gümrük vergileri kamu maliyesine gelir sağlamak amacıyla belirlenen çeşitli vergi ve mali yükümlülükleri içermektedir (Tuncer, 2001: 201).

Literatürde "gümrük vergisi" ve "gümrük vergileri" kavramları benzer görünmekle birlikte içerik açısından farklılık göstermektedir. Gümrük vergisi, belirli bir orana göre hesaplanan tek bir vergi türünü ifade ederken, gümrük vergileri terimi ithalat ve ihracat sırasında alınan tüm vergiler ve mali yükümlülükleri kapsamaktadır. Bu bağlamda Tuncer (2001) ve Saygılıoğlu ve Gerçek (2007), gümrük vergisini, sınır ötesi ticaret sırasında eşyadan miktarı veya değeri üzerinden alınan bir yükümlülük olarak tanımlarken;

Gümrük Kanunu ise gümrük vergilerini ithalat ve ihracat vergilerinin tamamını kapsayan bir ifade olarak kullanmaktadır.

Gümrük vergisi, ithalat vergileri, ihracat vergileri, resim ve harçlar gibi ticaret esnasında uygulanmakta olan mali yükümlülükleri de içerecek şekilde geniş kapsamlı bir gelir kaynağı olarak tanımlanabilir (Gök, 2018: 6). Ulusal ve uluslararası hukuk çerçevesinde tanımlanan bu vergiler, ülkeye giriş yapan veya transit geçiş sağlayan eşyalardan miktar veya değerlerine göre tahsil edilmekte olup, tüm bu işlemler, kamu maliyesine katkıda bulunmakla birlikte dış ticaretin düzenlenmesi ve korunması için de stratejik bir öneme sahiptir (Yayla 2006: 5).

Gümrük vergileri hem ulusal ekonominin korunması hem de kamu maliyesine katkı sağlaması açısından büyük bir işlev görmektedir. Bu vergiler, yalnızca bir gelir kaynağı değil aynı zamanda ülkelerin ticari ilişkilerini düzenleyici bir araç olarak da kullanılmaktadır. Uluslararası ticarette rekabet koşullarının adil bir şekilde sağlanması için gümrük vergilerinin bu çok yönlü işlevi göz önünde bulundurulmalıdır.

2.1.1. Gümrük Vergilerinin Niteliği ve İşlevi

Gümrük vergilerinin içeriği ve işlevleri, verginin türü, kapsamı, işlevsel amacı ve tabi olduğu usul hükümleri dikkate alınarak analiz edilmektedir. Bu vergi türü, farklı kıstaslar doğrultusunda kategorize edilebilecek birçok vergi türünden biridir ve dış ticarete ilişkin vergiler grubunda yer almaktadır. Düzenleme kapsamı doğrultusunda diğer vergi türlerinden ayrışan gümrük vergileri, esas olarak dış ticaret işlemlerinde mal hareketleri üzerinden alınmaktadır.

Verginin kapsamını oluşturan temel ekonomik değerler; hizmetler, ürünler veya ticarete konu olan çeşitli ekonomik unsurlardır. Vergiler, genelde gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergiler olarak sınıflandırılmakta olup doğrudan ve dolaylı vergiler arasında bir ayrım yapılmaktadır. Doğrudan vergiler ödeyenin ekonomik biriminde kalırken, dolaylı vergiler kolaylıkla nihai tüketiciye yansıtılabilmektedir. Gümrük vergileri de ithalat ve ihracat işlemleri sırasında alınan bir vergi türü olarak tanımlanmakta ve bu yönüyle dolaylı vergi kategorisinde yer almaktadır (Kızılay, 2011: 16).

Gümrük vergi türünün uygulanabilirliği, ithalat veya ihracat işlemlerinde gümrük yükümlülüğünün doğmasına bağlıdır. Gümrük vergisi tahakkuk ettirilen eşyalar arasında ülkeye giriş yapan mallar kadar ülkeyi terk eden veya transit geçiş yapan ürünler de bulunmaktadır. Gümrük vergileri, geleneksel olarak dış ticaret politikalarının önemli bir aracı olarak işlev görmekte ve yerel ekonomiyi koruma amacıyla kullanılmaktadır. Ayrıca yerli sanayiyi koruma ve ekonomideki sosyal adaletin sağlanması gibi ikincil işlevleri de mevcuttur. Genel bir tüketim vergisi olarak gümrük vergisi, ithalat konusu eşyanın tür ve özelliklerine göre farklı oranlarda uygulanabilmekte olup bu durum vergi türünün gelir dağılımında dolaylı olarak adalet sağlamaya katkı sunmasını sağlamaktadır (Kaya, 2019: 19).

Usul hükümleri bakımından gümrük vergileri, Vergi Usul Kanunu kapsamının dışında yer almakta olup Gümrük Kanunu çerçevesinde düzenlenmektedir. Eşya odaklı olması nedeniyle "objektif" bir vergi karakterine sahip olan bu vergi türü, genellikle bir defaya mahsus alınmakta ve dolaylı vergiler arasında sayılmaktadır (Gökçelik, 2009: 41). Aynı zamanda, gümrük vergisi belirlenen tahakkuk miktarına ve alınacak cezalara karşılık gösterilen teminat gibi özellikleri nedeniyle "ayni vergi" olarak nitelendirilmektedir (Kızılay, 2011: 6).

Gümrük vergilerinin mevcut ekonomik yapıya uyum sağlayan ve gerektiğinde çeşitli ekonomik politika araçları ile desteklenen yapısı, dış ticareti yönlendirme ve düzenleme işlevlerini daha etkin kılmaktadır. Bu yönüyle gümrük vergileri, yerel üretimi koruma, tüketim düzeylerini dengeleme ve kamu maliyesine katkı sağlama gibi çok yönlü işlevleri yerine getirmekte, uluslararası ticaret politikalarıyla uyumlu şekilde yerel ekonomi üzerinde düzenleyici etkiler yaratmaktadır.

2.1.2. Gümrük Vergisinin Kapsamına Giren Vergiler

Gümrük vergileri, ithalat ve ihracat işlemlerine konu olan mallara yönelik mali yükümlülüklerin bütününü kapsayan bir vergi kategorisi olarak tanımlanmaktadır. Gümrük Kanunu'nun 3/8. maddesi uyarınca, gümrük vergilerinin kapsamına giren vergiler; ithalatta ve ihracatta eşya üzerinden alınan vergiler, eş etkili mali mükellefiyetler ve tarım ürünlerine ilişkin özel düzenlemeler doğrultusunda tahsil edilen mali yükümlülükleri içermektedir (Çakmak, 2012: 4). Bu çerçevede ithalat ve ihracat

işlemlerinde ödenmesi gereken vergiler, yalnızca gümrük vergisi ile sınırlı kalmamakta; Tek ve Maktu Vergi, Telafi Edici Vergi, Ek Mali Yükümlülük gibi çeşitli ek yükümlülükler de sürece dâhil olmaktadır (Saygılıoğlu ve Gerçek, 2007: 97).

Gümrük vergilerinin kapsamı içerisinde; dampinge karşı alınan vergiler, sübvansiyonlara karşı uygulanan telafi edici vergiler gibi ticaret politikası araçları da bulunmaktadır. Ayrıca Çevre Katkı Payı, TRT Bandrol Ücreti gibi özel düzenlemeler ile tahsil edilen bazı fonlar da bu kategoriye dâhildir. İthalat işlemlerinde alınan ÖTV ve KDV gibi tüketim ve harcamalar üzerinden alınan dolaylı vergiler de gümrük vergilerinin geniş kapsamı içerisinde değerlendirilmekte, ithalat ve ihracat işlemlerinde ek bir mali yük olarak gümrük sistemine entegre edilmektedirler (Çelikkaya, 2001: 55).

Gümrük vergileri, dış ticaret işlemleri üzerinde mali yük yaratarak yerel ekonomiyi koruma, kamu gelirlerini artırma ve ticaret politikalarını yönlendirme gibi işlevleri yerine getirmektedir. Gümrük vergilerinin geniş kapsamı, dış ticaretin düzenlenmesine katkı sağlamakla birlikte ticaret hacmi ve mali kaynak yaratma gibi hedefleri de desteklemektedir.

2.1.2.1. Gümrük Vergisi

Gümrük vergisi, ithal edilen veya ihraç edilen mallara yönelik uygulanan dolaylı vergi türlerinden biridir. Bu vergi, özellikle ithalat işlemleri için düzenlenmekte olup, dış ticarete konu olan eşyalar üzerinden tahsil edilmektedir. Türkiye'de gümrük vergisi uygulamaları, Gümrük Kanunu, Gümrük Yönetmeliği ve 474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun gibi yasal dayanaklarla desteklenmiş olup, İthalat Rejim Kararına göre belirlenen vergi oranları esas alınarak yürütülmektedir (Bulut, 2007: 143). Söz konusu vergi oranları, Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu (GTİP) cetvelleri aracılığıyla her yıl Resmi Gazete'de yayımlanmakta, ithalat ve ihracat işlemleri kapsamında uyulması gereken oranları kapsamaktadır (Şahin, 2019: 109).

Gümrük vergisinin temel amacı, ithalat yoluyla ülkeye getirilen malların yerli üreticiler üzerindeki olumsuz etkilerini azaltmak ve yerli üretimi korumaktır. Yabancı ürünler için yüksek gümrük vergisi oranları belirlenerek, tüketicilerin yerli ürünlere yönelmesi sağlanmakta ve bu şekilde yerli üreticinin uluslararası piyasalarda rekabet gücü

desteklenmektedir. Dolayısıyla gümrük vergisi yalnızca bir gelir kaynağı olmaktan öteye geçerek, yerli sanayi ve üretimi destekleyen bir koruma aracı olarak işlev görmektedir (Ülkü, 2015: 7).

Gümrük vergisinin objektif niteliği, vergilendirmenin ithal edilen eşyanın özelliklerine göre yapılması ile ortaya çıkmaktadır. Diğer bir ifadeyle ithal işlemi sırasında verginin yükümlüsü, eşyanın niteliğine göre belirlenmektedir. Gümrük Kanunu'nun 167. maddesinde ise ithal edilen eşya veya ithalatçı kişiler için bazı muafiyet ve istisnai durumlar belirtilmiş olup bu durumlar, verginin genel olarak objektif karakterini değiştirmemektedir (Saygılıoğlu, Gerçek, 2007: 128). Öte yandan gümrük vergisi ithalat işlemi sırasında dolaylı bir mali yük olarak değerlendirilmekte, ithalatçıların ödedikleri vergi maliyetleri tüketicilere yansıtılabilmektedir. Bu özellikleriyle gümrük vergisi dolaylı vergiler arasında yer almaktadır (Nadaroğlu, 2000: 371).

Gümrük vergileri, ithal edilen eşyanın serbest dolaşıma girebilmesi için gerekli olan zorunlu ödemelerdir. Bu bağlamda ithalat rejimine tabi olan bir eşyanın TGB'ye girişinde gümrük vergisinin ödenmiş olması gereklidir. Bu vergiler, ayrıca çeşitli mücbir durumlara karşı devletin gelir elde etmesini sağlayan önemli araçlardan biridir. Ancak gümrük vergisinin sadece ithalat işlemlerine yönelik olması, ihracat işlemlerinde uygulanmadığı anlamına gelmemekte; bazı telafi edici vergiler ve fon ödemeleri ihracat işlemlerinde de geçerli olmaktadır. Üçüncü ülke menşeli malların Avrupa Birliği ülkelerine ihracatında telafi edici vergi ve Destekleme Fiyat İstikrar Fonu gibi ödemeler yapılmaktadır. Bu vergiler, ihracat vergisi kapsamında değerlendirilmese de dış ticaret üzerindeki etkileri bakımından önemli bir yere sahiptir (Tuncer, 2001: 316).

Gümrük vergisi matrahı, genellikle eşyanın gümrük kıymeti üzerinden belirlenmekte olup, bu kıymet İthalat Rejim Kararına ekli listelerde yer alan oranlara göre hesaplanmaktadır. Gümrük vergisinin hesaplanması sırasında ayrıca eşyanın menşe ülkesi ve ticaretin yapıldığı ülke grupları gibi faktörler de göz önüne alınmaktadır. Gümrük Kanunu, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesini gümrük yükümlülüğünün doğması olarak ifade etmekte, bu yükümlülüğü yerine getirmek zorunda olan kişileri ise yükümlü olarak tanımlamaktadır. Gümrük yükümlülüğünün doğma şartları, Gümrük Kanunu'nun 181 ila 194. maddelerinde ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Örneğin serbest

dolaşıma giriş beyannamesinin tescil edilmesi ile gümrük yükümlülüğü başlamaktadır; aynı şekilde, eşyanın TGB'ye kanuna aykırı şekilde getirilmesi veya gümrük gözetimi altındaki eşyanın kanuna aykırı olarak gözetimden çıkarılması gibi durumlarda da gümrük yükümlülüğü doğmaktadır (GK, m. 181-194).

Gümrük vergileri, ithalat ve ihracat işlemlerini yönlendiren ve yerli üreticiyi koruyan bir vergi yapısı sunmakta; ülkenin ekonomik dengesini sağlamak adına önemli bir araç olarak işlev görmektedir. İthalat işlemlerindeki vergi yükümlülüğü ile hem devletin kamu geliri sağlanmakta hem de yerli üretim desteklenmektedir. Ancak ithalat işlemlerinde vergi oranlarının yüksekliği tüketici fiyatlarını doğrudan etkileyebileceğinden, gümrük vergilerinin belirlenmesinde dengeli bir yaklaşım gereklidir. Böylelikle dış ticaret işlemlerinde hem yerli üretici hem de tüketici korunmakta, ülke ekonomisi üzerindeki olumsuz etkiler en aza indirilmektedir.

2.1.2.2. Tek ve Maktu Vergi

Tek ve maktu vergi, belirli eşya türlerine ve taşıma şekillerine yönelik olarak uygulanan, doğrudan gümrük tarifesiyle ilişkili olmayan, sabit tutarlı ve tek bir ödeme şekliyle tahsil edilen bir vergi türüdür. Bu vergi, ticari amaç taşımayan, şahsi kullanım için getirilen eşyayı kapsar. Cumhurbaşkanına verilen yetki çerçevesinde, bu verginin uygulanması için belirli şartlar öngörülmüştür (Gültekin, 2019: 60). Gümrük Kanunu'nun 167. ve 172. maddelerinde yer alan hükümler doğrultusunda, tek ve maktu vergi tarifesinin belirlenmesi ve uygulanması yetkisi Cumhurbaşkanına aittir (Gültekin, 2019: 48).

Tek ve maktu verginin kapsamına giren eşyalar, çoğunlukla ticari nitelik taşımayan, kişisel kullanım amacıyla gelen eşyalardır. Bu tür eşyaların ithalatında vergi oranları, eşyanın değerine göre belirlenir. Örneğin 4458 Sayılı Gümrük Kanunu ve 2009/15481 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı çerçevesinde, posta veya hızlı kargo taşımacılığı yoluyla bir gerçek kişiye gelen ve ticari miktar ve mahiyet arz etmeyen Avrupa Birliği ülkelerinden doğrudan ithal edilen ve kıymeti 30 Avro'yu aşmayan eşya ile kıymeti 1500 Avro'yu geçmeyen ilaç cinsi eşyanın değeri üzerinden %30, diğer ülkelerden gelmesi halinde %60 oranında tek ve maktu vergi uygulanmaktadır. Bu uygulamanın hayata geçirilmesinin temel amacı, sınır ötesi ticaretin belirli limitler dahilinde şeffaf bir şekilde yapılmasını sağlamak ve vergi yükünü sınırlı tutmaktır (Tanrıöver, 2021: 59). Ayrıca kara

taşıtlarıyla ithal edilen akaryakıtlar için özel düzenlemeler mevcuttur. Bu vergi, akaryakıtın gümrük vergisinden muaf tutulması ile birlikte standart depo fazlası yakıt için Özel Tüketim Vergisi'nin %50'si kadar bir oranla uygulanmaktadır. Bunun yanı sıra sınır ticareti kapsamında esnaf ve tacirlerin, sınır kapılarından en fazla 75.000 Amerika Birleşik Devletleri doları değerinde eşya ithal etmeleri mümkündür. Bu ithalatlar için gümrük vergisi sıfır ancak KDV ve ÖTV oranları tam olarak uygulanmaktadır. Bu düzenlemeler, gümrük işlemlerinin basitleştirilmesi ve vergi tahsilatının kolaylaştırılması amacıyla oluşturulmuştur (Gültekin, 2019: 60).

Tek ve maktu vergi, ticari olmayan eşya ve sınır ticareti ile ilgili belirli ürünlerin ithalatında önemli bir düzenleme aracı olarak işlev görmektedir. Bu uygulama, vergi yükünün belirli seviyelerde tutulmasına yardımcı olurken, aynı zamanda sınır ötesi ticaretin teşvik edilmesini amaçlar. Ancak bu tür vergi düzenlemelerinin yalnızca sınırlı eşya türleriyle sınırlı kalması, ticaretin daha geniş bir yelpazede düzenlenmesi ihtiyacını doğurabilir.

2.1.2.3. Telafi Edici Vergi

Telafi edici vergi, ithal edilen ve sübvansiyon uygulamalarına konu olan mallar için alınan bir vergi türüdür. Bu vergi, ithalatta haksız rekabetin önlenmesi amacıyla 3577 sayılı İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun'un 7. maddesinde düzenlenmiş olup, söz konusu Kanun'un 2. maddesinde "sübvansiyon" kavramı; menşe veya ihracatçı ülke tarafından sağlanan doğrudan veya dolaylı mali katkılar ile GATT 1994'ün XVI. maddesi çerçevesinde verilen her türlü gelir veya fiyat desteği olarak tanımlanmıştır. Bu verginin mükellefi, sübvansiyonlu malları ithal eden gerçek ve tüzel kişiler olup, telafi edici vergi diğer gümrük vergilerinden bağımsız olarak gümrük idareleri tarafından tahsil edilmekte veya teminata bağlanmaktadır (Selen, 2014: 142).

Telafi edici vergi uygulaması, Gümrük Birliği çerçevesinde, üçüncü ülke menşeli eşyaların serbest dolaşım hakkı kazanabilmesi amacıyla veya sübvansiyonların yerli üreticilere olası etkilerini telafi etmek için devreye girmektedir. Dahilde işleme rejimi kapsamında Türk menşeli bir eşyanın, Gümrük Birliği üyesi ülkelere ihraç edilmesi durumunda, bu eşya üzerinde serbest dolaşımda olmayan ve ithalat vergileri ödenmemiş ürünlerin kullanılması halinde telafi edici vergi doğmaktadır. Bu durumda ihracat

beyannamesinin tescili ile birlikte kullanılan üçüncü ülke menşeli girdilerin ithalat vergileri tahakkuk ettirilmekte olup söz konusu ürünlerin gümrük birliği ülkelerine ihraç edilmesi ile bu vergi telafi edici vergi olarak tanımlanmaktadır (Gök, 2015: 40).

Verginin ödenmesi için Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz satış kuru esas alınarak, ithalat rejimi ve mevcutsa toplu konut fonu oranları üzerinden hesaplama yapılmaktadır. İlgili malların Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkışına kadar telafi edici verginin ödenmesi zorunludur; aksi takdirde, ödenmemesi veya eksik ödenmesi halinde Gümrük Kanunu'nun yaptırım hükümleri devreye girmektedir (Yıldız, 2016: 25).

2.1.2.4. Ek Mali Yükümlülük

Ek mali yükümlülük kavramı, 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 73'üncü maddesinde ifade edilen "vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler"den farklı bir nitelik taşımaktadır. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 167'nci maddesi uyarınca, dış ticaretin ülke ekonomisi yararına düzenlenmesi amacıyla vergi ve benzeri yükümlülüklerin dışında ek mali yükümlülüklerin koyulması veya kaldırılması yetkisi, kanunla Cumhurbaşkanına verilmektedir. Bu yetki, dış ticaret işlemlerinde hızlı ve esnek karar alabilme ihtiyacından kaynaklanmakta olup 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un 2'nci maddesi çerçevesinde kullanılmaktadır (Üstün, 2007: 70). Bu madde, ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine ek mali yükümlülüklerin konulması ve kaldırılmasına ilişkin esasların belirlenmesi yetkisini Cumhurbaşkanına vermektedir.

Ek mali yükümlülükler, genellikle ithalat işlemlerinde yerli üreticiyi koruma veya ülke ekonomisinin gereksinimleri doğrultusunda alınan önlemler kapsamında uygulanmaktadır. Dünya Ticaret Örgütü'nün Korunma Önlemleri Anlaşması gereği, belirli ithalat kalemleri yerli üreticilere ciddi zarar veya zarar tehdidi oluşturabilecek seviyelerde artış gösterdiğinde, bu ithalat ürünlerine karşı geçici süreyle ek mali yükümlülükler konulabilmektedir (Şahin, 2019: 117-118). Örneğin Güney Afrika

menşeli binek otomobillerine %10 oranında ilave toplu konut fonu tahsil edilmesi gibi önlemler, ithalat kaynaklı rekabet baskısını azaltmaya yönelik tedbirlerdendir.[1]

Türkiye'de ek mali yükümlülüklerin uygulanması süreci, 2976 sayılı Kanun ve ilgili Cumhurbaşkanlığı Kararları çerçevesinde yürütülmektedir. Örneğin 2018/11799 sayılı Bazı Ürünlerin İthalatında Ek Mali Yükümlülük Tahsili Hakkında Karar, belirli ülkelerden gelen ürünlerin Avrupa Birliği ülkeleri üzerinden ithalatı sonucunda oluşan tarife farklılıklarını gidermeyi amaçlamaktadır. Söz konusu ek mali yükümlülükler, gümrük vergilerinden bağımsız olarak tahsil edilmekte ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) çerçevesinde toplanmaktadır. Bu vergilerin eksik veya hiç ödenmemesi durumunda ilgili kanun uyarınca yaptırımlar uygulanmaktadır (Hacıköylü, 2014: 25).

2.1.2.5. Dampinge Karşı Vergi ve Sübvansiyona Karşı Telafi Edici Vergi

Anti-damping vergisi ve sübvansiyona karşı telafi edici vergiler, ulusal üretimin korunması amacıyla ithalat alanında uygulanan ticaret politikası önlemleri arasında yer almaktadır. Anti-damping vergisi, damping yoluyla meydana gelen haksız rekabetin önlenmesi için alınan bir tedbir olarak, ihraç edilen ürünlerin Türkiye'ye normal değerin altında bir fiyatla satılması durumunda devreye girmektedir (Öz ve Bozdoğan, 2012: 109). Dampinge karşı uygulanan verginin amacı, ulusal üreticilere yönelik olası zararları gidermek olup Dünya Ticaret Örgütü tarafından belirlenen ticaret politikaları çerçevesinde düzenlenmektedir (Saygılıoğlu ve Gerçek, 2007: 99).

Gümrük Kanunu, 3577 sayılı İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun ile Sübvansiyonlar ve Telafi Edici Tedbirler Anlaşması kapsamına göre damping marjı ile belirlenen vergi oranı, dampinge konu ithalatın ulusal ekonomiye zarar vermesini önlemeyi hedeflemektedir (Sobutay, 2004: 31). Sübvansiyona karşı telafi edici vergi ise menşe veya ihracatçı ülke tarafından belirli ürünlere sağlanan doğrudan veya dolaylı mali katkılar yoluyla ithal ürünlerin yerel piyasada haksız rekabete neden olması durumunda uygulanmaktadır (Yerci, 2020: 284). Bu tür desteklerin sübvansiyon miktarı olarak tanımlandığı ve ithalatın ulusal ekonomiye zarar verme ihtimalinin oluştuğu durumlarda,

[1] 1.5.2017 tarihli ve 2017/10236 sayılı Bazı Ürünlerin İthalatında Ek Mali Yükümlülük Olarak İlave Toplu Konut Fonu Tahsili Hakkında Karar, (RG. 1.6.2017, S. 30083).

bu vergiler ile ithal ürünlerden doğan haksız rekabetin telafisi amaçlanmaktadır. Telafi edici vergiler, ithalat işlemi sonucunda meydana gelen zararların giderilmesini sağlamak üzere, sübvansiyon miktarı veya damping marjı kadar belirlenmektedir ve Cumhurbaşkanı kararı ile ithali önceden gerçekleşen mallara geriye dönük olarak uygulanabilir (Yerci, 2020: 284).

Anti-damping ve sübvansiyona karşı telafi edici vergilerin matrah ve oranları, diğer vergilerden farklı olarak başlangıçta belirlenmemiş olup vergiye konu zararın varlığına bağlı olarak değişkenlik göstermektedir (Öz ve Bozdoğan, 2012: 107). Her iki vergi türü de geçici veya kalıcı olarak uygulanmakta ancak ulusal üreticilerden gelen şikayetler üzerine başlatılan soruşturmaların neticesinde kesinleştirilmektedir. Damping marjı ve/veya sübvansiyon miktarı tespit edildikten sonra bu tutarlar üzerinden vergi matrahı oluşturulmakta ve gümrük idareleri tarafından tahsil edilmektedir.

2.1.2.6. Gümrük Vergisi Kapsamında Tahsil Edilen Fonlar

Gümrük vergisi, ithalat ve/veya ihracat işlemlerinde tahsili gereken temel bir vergidir; ancak, eşya veya ticaretin yapıldığı ülke bazında getirilen farklı düzenlemeler kapsamında gümrük vergisinin alınmadığı ya da farklı oranların tatbik edildiği durumlar bulunabilmektedir. Gümrük vergisi oranları, Gümrük Birliği kapsamında Ortak Gümrük Tarifesi uygulamasının bulunması nedeniyle her eşya ve ülke bakımından isteğe bağlı olarak belirlenemediğinden, karar alıcı dış ticareti vergi yoluyla düzenlemek istediğinde, ithalatta alınan gümrük vergisi dışında vergi ve benzeri ek mali yükümlülükler belirleyebilmektedir. Bu kapsamda dış ticaretin düzenlenmesi, makroekonomik öncelikler ve vergi tahsilatı amaçları doğrultusunda ek fonlar da tahsil edilebilmektedir. Ayrıca, AB ile Türkiye arasındaki Gümrük Birliği kapsamında sanayi ürünlerinden gümrük vergisi tahsil edilmemesi ilkesi gereğince, işlenmiş tarım ürünlerinde sanayi katma değeri üzerinden değil, tarım katkı payı üzerinden tahsilat yapılmaktadır.

Kaynak kullanımını destekleme fonu, ithalat işlemleri üzerinden alınan bir diğer önemli fon türüdür. Bu fon, kredi işlemleri üzerinden belirli oranlarda kesinti yapılarak toplanmakta ve daha sonra ihtisas kredileri için prim ödemelerinde kullanılmaktadır. Özellikle kredili ithalat işlemleri için geçerli olan bu fon, peşin ithalat işlemlerinde uygulanmamaktadır. Bu fon kapsamında alınan bedel, ithalat tutarının %6'sına denk

gelmektedir. Ancak ihracat teşvik belgesi, dahilde işleme izin belgesi gibi ihracatla ilgili işlemlerde kullanılan kredilerle yapılan ithalatlar için bu oran sıfırlanmaktadır (Kolçak, 2013: 203).

Bir diğer fon türü olan toplu konut fonu, özellikle konut ihtiyacının karşılanması, fiyat istikrarının sağlanması ve yeni sektörlerin dış rekabete karşı korunması amacıyla oluşturulmuştur. Gümrük Birliği ile birlikte ortaya çıkan gelir eksikliklerini telafi etmek amacıyla toplanan bu fon, nisbi ve maktu oranlarda tahsil edilmektedir. Fonlar, ithalat işleminin gerçekleştiği tarihlerde gümrük idareleri tarafından toplanmakta ve belirlenen amaçlar doğrultusunda kullanılmaktadır (Yıldız, 2016: 31). Tütün fonu ise özellikle yurt içindeki harmanlanmış tütün ile üretimi yapılan sigaralarla ilişkilidir. Bu fon, yurt dışında üretilen yabancı tütünlerin kullanımı üzerinden alınan bir fon türüdür ve CIF bedeli üzerinden maktu olarak tahsil edilmektedir (Gültekin, 2019: 52).

Gümrük vergisi kapsamında tahsil edilen fonlar, ticaretin düzenlenmesine katkı sağlarken, devlet bütçesinin dengelemesine yardımcı olmak amacıyla kullanılmaktadır. Bu fonlar, sadece gümrük vergisinin eksik kaldığı durumlar için değil aynı zamanda sektörleri koruma, istikrar sağlama ve teşvik amaçlı da tahsil edilmektedir. Ancak fonların tahsil edilme süreçlerinin şeffaflığı ve etkinliği, ilgili ekonomik hedeflerin ne derece başarıyla gerçekleştirileceği açısından kritik bir öneme sahiptir.

2.1.2.7. Çevre Katkı Payı

Çevre katkı payı, çevre kirliliğini önleme ve çevreyi iyileştirme amacı güden bir vergi türü olarak, ithal edilen bazı yakıtlar ve atıklar için tahsil edilmektedir. Bu vergi, çevresel sürdürülebilirliği desteklemeyi amaçlamakta olup, belirtilen ürünlerin ithalatında, ürünlerin CIF bedeli üzerinden hesaplanan belirli oranlarda tahsil edilmektedir. İthalat işlemleri sırasında, çevre katkı payı ödendikten sonra ödemeyi teyit eden belgeler gümrük beyannamesine eklenmeli ve ilgili gümrük idaresine sunulmalıdır (Gültekin, 2019: 57).

Çevre katkı payının yasal dayanağı, 09.08.1983 tarihli ve 2872 sayılı Çevre Kanunu'nun 18. maddesine dayanmaktadır. Bu madde uyarınca, çevre kirliliğinin önlenmesi, çevreyi iyileştirme ve çevre ile ilgili yatırımların desteklenmesi amacıyla ithaline izin verilen kontrole tabi yakıt ve atıklar üzerinden çevre katkı payı tahsil edilmektedir. Bu oran,

kontrole tabi yakıtlar ve atıklar için CIF bedelinin %1'i, hurdalar için ise CIF bedelinin binde beşi olarak belirlenmiştir. Ancak Cumhurbaşkanı, bu oranları yasal sınırlar içinde artırma veya düşürme yetkisine sahiptir (Yıldız, 2016: 37).

Çevre katkı payı tahsilatı, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri çerçevesinde yapılmakta olup, Çevre Gelirlerinin Takip ve Tahsili ile Tahsilat Karşılığı Öngörülen Ödeneğin Kullanımı Hakkında Yönetmelik ile düzenlenmiştir. Bu düzenlemelere göre çevre katkı payının, ithalatın serbest dolaşıma giriş beyannamesi tescil edilmeden önce ödenmesi gerekmekte ve ödemenin doğruluğu, belgelerle kanıtlanarak beyannamede sunulmalıdır (Kaya, 2019: 53).

Çevre katkı payı, çevre dostu uygulamaları teşvik etme ve çevresel riskleri azaltma noktasında önemli bir rol oynamaktadır. Ancak bu tür fonların etkin bir şekilde kullanılabilmesi için tahsilat ve denetim süreçlerinin şeffaf ve doğru bir şekilde işlenmesi gerekmektedir. Bu verginin sağladığı fonlarla, çevre projeleri desteklenmekte ve kirliliğin azaltılması yönünde yatırımlar yapılmaktadır. Çevre katkı payının artırılması ya da düşürülmesi gibi esneklikler, çevresel ihtiyaçlar doğrultusunda hızlı ve etkin müdahalelerde bulunabilme imkânı sunmakta, bu da çevre politikalarının uygulanabilirliğini artırmaktadır.

2.1.2.8. TRT Bandrol Ücreti

TRT bandrol ücreti, Türkiye'ye ticari eşya veya yolcu beraberinde ithal edilen radyo, televizyon, video, cep telefonu, bilgisayar, tablet bilgisayar, birleşik cihazlar ve üzerinde radyo televizyon yayını almaya özgü cihaz bulunan taşıtlar için alınan bir ücrettir. Bu ücret, Türkiye Radyo Televizyon Kurumu'na (TRT) sürekli ve yeterli gelir sağlamak amacıyla yürürlüğe giren 3093 sayılı Türkiye Radyo-Televizyon Gelirleri Kanunu çerçevesinde tahsil edilmektedir (Atalay, 2017: 10-11).

Kanunun 3. maddesi, Kanun'un 1. maddesinde belirtilen cihazları ticari amaçla ithal edenlerin satış işlemi öncesinde, ticari ithalat amacı dışında getirenlerin ise ithal işlemi öncesinde bandrol veya etiket almak zorunda olduklarını ifade etmektedir. Aynı zamanda Kanunun 4. maddesinin (a) bendinde, ticari amaçla ithal edilen cihazlardan özel tüketim vergisi hariç olmak üzere katma değer vergisi matrahı üzerinden bir defaya mahsus alınan

oranlar belirtilmiştir. Kanunun 4. maddesinin (b) bendine göre ise ticari ithalat amacı dışında yurtdışından getirilen cihazlardan alınacak bandrol ücretleri her yıl aralık ayında, bir sonraki takvim yılı için geçerli olmak üzere Cumhurbaşkanı tarafından maktu olarak belirlenmektedir (Fındık, 2016: 27).

TRT bandrol ücreti, özel tüketim vergisi hariç katma değer vergisi matrahı esas alınarak hesaplanmakta ve gümrük idarelerince tahsil edilmektedir. Tahsil edilen bu ücretler, her ayın 15'ine kadar TRT'ye aktarılmaktadır. Bandrol ücretinin ödenmemesi veya eksik ödenmesi durumunda, yükümlülüğe aykırılık nedeniyle gümrük vergileri kapsamında belirlenen yaptırımlar devreye girmektedir (Gültekin, 2019: 55-56). Bu kapsamda TRT bandrol ücreti hem ticari ithalat hem de bireysel ithalat işlemleri için çeşitli yükümlülükler öngörmekte, gümrük süreçlerinde katma değer vergisi matrahı üzerinden hesaplanarak Türkiye Radyo Televizyon Kurumu'nun finansmanına önemli katkı sağlamaktadır.

2.1.2.9. Özel Tüketim Vergisi (ÖTV)

Özel Tüketim Vergisi (ÖTV), belirli malların üretim veya ithalat aşamasında bir defaya mahsus tahsil edilen bir vergi türü olarak 4760 sayılı Kanun çerçevesinde düzenlenmiştir. KDV'den farklı olarak, ÖTV yalnızca sınırlı bir mal grubuna uygulanmakta ve KDV gibi üretimin her aşamasında tahsil edilmemektedir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2021: 331). Bu yönüyle ÖTV, mali sistemdeki dağınık tüketim vergisi yapısını düzenlemek amacıyla yürürlüğe girmiş olup, çok sayıdaki vergi ve harç yerine daha sistematik bir vergi yapısı oluşturmayı hedeflemektedir (Tosuner ve Arıkan, 2019: 427).

Avrupa Birliği'ne uyum sürecinde ekonomik entegrasyon gereği olarak da Türkiye'de önem kazanan ÖTV, AB'nin KDV'den sonra en çok üzerinde durduğu vergi türlerinden biri olarak öncelikli hale gelmiştir (Tokatlıoğlu, 2005: 62). 2002 yılında yürürlüğe giren ÖTV, ithalat aşamasında gümrük yükümlülüğünün ortaya çıkmasıyla devreye girmekte, ithal edilen bazı mallar üzerinden alınmaktadır. Ancak KDV'nin kapsayıcılığının aksine, ÖTV yalnızca Kanun'da belirlenen belirli mal gruplarına uygulanmakta, bu mal grupları ise Kanun'a ekli listeler halinde tanımlanmaktadır (Onursal, 2017: 383).

ÖTV'ye tabi mallar, Kanun'a ekli (I), (II), (III) ve (IV) sayılı listelerde ayrıntılı olarak sınıflandırılmıştır. (I) sayılı listedeki malların ithalatçıları ya da imalatçıları tarafından satışı, (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabı gibi durumlar, ÖTV kapsamına girmektedir. Bu düzenleme ile ÖTV'nin yalnızca belirli ürün gruplarına yönelik bir uygulama olduğu, Kanun'un 1. maddesinde açıkça ifade edilmiştir (Özel Tüketim Vergisi Kanunu, m. 1). ÖTV'nin tahsili, her durumda yalnızca bir defaya mahsus olarak gerçekleşmekte ve bu yönüyle KDV'den ayrılmaktadır.

ÖTV, yalnızca hazineye gelir sağlama amacını taşımamakta, aynı zamanda tüketicilerin harcama davranışlarını etkileme ve vergilendirmeye yönelik tepkileri azaltma gibi sosyal amaçlarla da giderek daha fazla vergi sistemlerinde yerini almaktadır (Taylar, 2012: 435)16. Özellikle ithalat vergileri arasında bulunan ÖTV, ekonomik açıdan mali fonksiyonundan çok, sosyal fonksiyonunun daha baskın olduğu bir vergi türü olarak öne çıkmaktadır. ÖTV'ye tabi eşyalar, ilgili Kanun'a ek dört listede belirtilmiş olup bu listeler aracılığıyla hangi ürünlerin bu vergiye tabi olacağı netleştirilmiştir. ÖTV'nin konusunu oluşturan eşya listeleri Tablo 1'de gösterilmiştir:

Tablo 1. ÖTV'nin Konusunu Oluşturan Eşya Listeleri

LİSTE		**LİSTEDE YER ALAN EŞYA**
I Sayılı Liste	A Cetveli	Benzin, gaz yağı, motorin, fuel oil, sıvılaştırılmış petrol gazı gibi akaryakıt ve doğalgaz ürünleri
	B Cetveli	Petrol yan ürünleri olan benzol, tulol, petrol eteri solvent, white tulen, gazyağı vb. ürünler
II sayılı Liste		Kayıt ve tescile tabi olan ve olmayan çeşitli motorlu kara, deniz ve hava araçları
III Sayılı Liste	A Cetveli	Kolalı ve alkollü içecekler
	B Cetveli	Tütün ve tütün mamülleri
IV sayılı liste		Lüks tüketim eşyaları, elektronik eşyalar ve diğer mallar (kürkler, kristal elmas, kıymetli taşlar, ziynet eşyası, çamaşır makinesi gibi)

Kaynak: (Gök, 2015: 15).

ÖTV, genellikle sağlık açısından zararlı olan malların, örneğin sigara ve alkollü içkilerin, yanı sıra lüks tüketim mallarının vergilendirilmesinde kullanılmakta ve bu tür mallar,

genel tüketim vergisi olan KDV'den farklı bir vergilendirme rejimine tabi tutulmaktadır (Pehlivan, 2006: 387). Ancak Tablo 1'de de görüleceği üzere, ÖTV yalnızca lüks mallar ve alışkanlık yapan keyif verici maddeleri hedef almakla sınırlı kalmayıp, bazı durumlarda geniş ölçüde sanayi ürünleri ve hizmetleri gibi farklı alanları da kapsayarak, adeta genel bir tüketim vergisi gibi işlemektedir (Çapar, 2004: 123).

2.1.2.10.Katma Değer Vergisi (KDV)

Katma Değer Vergisi (KDV), AB ülkelerinde yaygın olarak uygulanan bir vergi türü olarak "AB vergisi" niteliği taşımaktadır (Tokatlıoğlu, 2005: 59). Türkiye'de bu vergiye ilişkin yasal düzenlemeler, 25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ile belirlenmiştir. KDV uygulamasında, uluslararası ticarete konu olan mal ve hizmetlerde "varış ülkesinde vergileme" ilkesi benimsenmiştir. Bu ilke doğrultusunda ihraç edilen mallar KDV'den arındırılmakta; tüketildikleri ülkede ise vergiye tabi tutulmaktadır. İthal edilen mallar da ülkeye giriş sırasında KDV'ye tabi olmaktadır. Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında, Türkiye'de "dahilde alınan KDV" ve "ithalde alınan KDV" olmak üzere iki farklı yükümlülük bulunmakta olup, dahilde alınan KDV Maliye Bakanlığı'na bağlı vergi daireleri tarafından, ithalde alınan KDV ise Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'na bağlı gümrük idarelerince tahsil edilmektedir. Gümrük vergisinin tamamlayıcısı olarak kabul edilen ithalde alınan KDV, ithalat vergileri arasında önemli bir yer tutmaktadır (Tuncer, 2001: 317).

KDV, indirim mekanizmasına sahip bir vergi türü olduğundan dolayı, mükellefin yüklendiği vergiyi hesaplanan vergiden indirme imkânı bulunmaktadır. Bu mekanizma nedeniyle KDV'nin maliyet artırıcı özelliği olan gümrük vergisinden farklı olduğu belirtilmektedir (Yerci, 2005: 32). Ancak nihai tüketici açısından değerlendirildiğinde, ithalde alınan KDV'nin ithal malların maliyetini artırdığı ve dolayısıyla tüketiciye yansıtılan maliyetin yükseldiği göz ardı edilmemelidir. Ekonomik açıdan, ithalde alınan KDV'nin yerli üretici ile ithal ürünler arasında rekabet eşitliği sağladığı ifade edilmektedir (Tuncer, 2001: 317). Türkiye'de AB ile gerçekleştirilen Gümrük Birliği anlaşması sonrası AB ülkelerinden gelen sanayi ürünlerine uygulanan gümrük vergileri kaldırılmış olmasına rağmen KDV uygulaması geçerliliğini korumaktadır.

KDV'ye tabi her türlü mal ve hizmet ithalatı, 3065 sayılı Kanun'un 1'inci maddesi doğrultusunda vergilendirilmektedir. Ancak Kanun'un 16'ncı maddesinde belirli istisna durumları tanımlanmış olup, ihracat sırasında KDV'den istisna sağlanmaktadır. 3065 sayılı Kanun'un 21'inci maddesi uyarınca, ithalatta KDV matrahı, malın gümrük kıymeti, ithalat sırasında ödenen tüm vergi ve harçlar ile beyannamenin tescil tarihine kadar gerçekleşen diğer giderlerden oluşmaktadır. CIF değerinden hareketle belirlenen bu matrah üzerinden hesaplanan KDV oranları ise 3065 sayılı Kanun'un 28'inci maddesi ile düzenlenmiştir. Bu bağlamda Türkiye'de Cumhurbaşkanı'nın yetkisi dahilinde, indirimli (%1 ve %10) ve genel oran (%20) şeklinde üçlü KDV oranı yapısı uygulanmaktadır (3065 sayılı Kanun, m. 28). Bu oranlar ithalata konu olan mallar için de geçerli olup, tahakkuk eden KDV bilgisayar ortamında veya ilgili belge üzerinden gümrük vergisi ile gümrük idaresi tarafından tahsil edilmektedir.

2.1.3. Gümrük Vergilerinin Sınıflandırılması

Gümrük vergileri, ülkelerin dış ticaretini düzenleyen önemli mali yükümlülüklerdir ve genellikle uygulanan matraha ve gümrük rejimine göre iki başlık altında sınıflandırılmaktadır. Bu sınıflandırma gümrük vergilerinin sınıflandırılması, ticaretin çeşitli aşamalarında doğru bir şekilde uygulanmasını ve denetlenmesini sağlamaktadır. Birinci sınıflandırma, uygulanan matraha dayalı olarak gerçekleştirilir. Burada, gümrük vergisi, eşyanın değerine, miktarına veya başka bir ölçüte dayanarak hesaplanır. Eşyanın gümrükte beyan edilen değeri, bu tür vergilerin hesaplanmasında önemli bir parametre olarak öne çıkmaktadır (Biyan, 2018: 141).

Diğer bir sınıflandırma ise uygulanan gümrük rejimine bağlıdır. Gümrük rejimi, eşyanın serbest dolaşımda olup olmaması, geçici olarak ithal edilip edilmediği gibi faktörleri içerir ve bu faktörler de gümrük vergilerinin türlerini ve oranlarını etkiler (Üyümez ve Gültekin, 2016: 350). Gümrük idareleri, bu sınıflandırmaları dikkate alarak her bir eşya için uygun vergi oranlarını belirler ve dış ticaretin düzenli bir şekilde işlemesini sağlar. Bu tür düzenlemeler hem yerli üreticilerin korunmasına hem de devletin dış ticaret politikalarının etkin bir şekilde uygulanmasına olanak tanımaktadır.

2.1.3.1. Uygulanan Matraha Göre Gümrük Vergileri

Matrah, gümrük vergilerinin hesaplanmasında temel alınan değeri veya miktarı ifade eder ve bu değer, verginin hangi unsura dayandığını belirler. Gümrük vergisi, genellikle eşyanın değeri ve fiziki miktarı şeklinde iki ana kıstas üzerinden hesaplanmaktadır. Bu kıstaslar, verginin türüne ve uygulanma şekline göre farklılık gösterebilmektedir (Kaya, 2019: 20). Matrah belirlemesi hem vergi türlerini hem de verginin oranlarını etkileyen önemli bir faktör olduğundan dış ticaretin düzenlenmesinde büyük bir rol oynamaktadır. Uygulamada, matrahın nasıl belirleneceği, eşyanın türüne, ticaretin yapıldığı koşullara ve gümrük mevzuatına göre şekillenir. Bu doğrultuda, matraha göre gümrük vergileri nisbi, maktu ve karma vergiler olmak üzere üç başlıkta ele alınmaktadır.

2.1.3.1.1. Nisbi Gümrük Vergileri

Nisbi gümrük vergileri, ithalat bedelinin belirli bir oranı üzerinden hesaplanan vergilerdir. Bu tür vergilendirme sisteminde, eşyanın değeri CIF (Cost, Insurance and Freight)[2] fiyatına dayandırılarak hesaplanır ve ithalatçılar, malın bu değeri üzerinden vergi ödemekle yükümlüdürler. İhracat tarafında ise FOB (Free on Board)[3] fiyatı esas alınır. Maktu gümrük vergilerinden farklı olarak nisbi vergilerin uygulaması daha karmaşık olabilir. Ancak bu vergiler devletin mali kaynaklarına daha yüksek gelir sağlamaktadır (Tuncer, 2001: 13). Ayrıca nisbi vergileri, eşyanın iktisadi, ticari ve sınai niteliklerinin değerine yansıması nedeniyle vergi adaletine daha uygun bir yapı arz etmektedir. Eşya değerindeki değişikliklerin doğrudan vergilendirme üzerinde etkili olması, bu vergi türünü daha adil kılmaktadır.

Nisbi gümrük vergilerinin maktu gümrük vergilerine göre daha fazla tercih edilmesinin başlıca nedenlerinden biri, vergi gelirlerinin ithal edilen eşyanın değerinin izlenmesiyle kolayca tahmin edilebilmesidir. Bu da zamanla artan eşyaların değerinden elde edilen vergi gelirlerini artıran bir unsur olarak devletin mali yararına hizmet etmektedir. Ayrıca eşyanın kalitesi ile fiyatı arasında kurulan doğrudan ilişki, bu tür vergilerin vergi adaletini

[2] CIF (Cost, Insurance and Freight); mal bedeli, sigorta primi ve navlun giderlerinin toplanmasıyla bulunur.
[3] FOB (Free on Board); bir malın tedarikçisinin malın nakliye edileceği gemiye yükleninceye kadar olan sorumluluğunu içerir. Fabrikadan yükleme limanına kadar olan taşıma masrafları, ihracat gümrük işlemleri ve yüklemeye ilişkin liman masrafları tedarikçiye aittir. Daha açık bir ifadeyle FOB, malın ihracatçının limanında gemiye yüklendiği fiyatı ifade etmektedir.

daha fazla sağladığını göstermektedir (Onursal, 2000: 20-21). Nisbi vergiler, yerli üretimle rekabeti ölçme ve gümrük rejiminin koruyucu işlevini izleme konusunda da daha fazla kolaylık sunmaktadır. Böylece yerli üreticilerin ne kadar korunduğunu ve dış ticaretin dengesini analiz etmek daha mümkün hale gelmektedir.

Türkiye'de diğer birçok ülkede olduğu gibi nisbi gümrük vergileri genel olarak uygulanmaktadır. Bu sistemde, ithalatın değerine bağlı olarak gümrük vergileri belirlenmekte, böylece devletin vergi gelirleri eşyanın satış bedeli üzerinden hesaplanmaktadır. Bu yöntem, vergi uygulamalarının şeffaflığı ve adaletine katkı sağlamaktadır (Gök, 2018: 65).

Nisbi gümrük vergilerinin tercih edilmesinin bir diğer önemli nedeni, esnek yapısıdır. Bu tür vergiler, ekonomik dalgalanmalara ve piyasa koşullarına göre uyarlanabilir, böylece vergi gelirlerinin sürekliliği sağlanabilir. Ancak vergi hesaplamalarındaki karmaşıklık ve değişkenlik, her zaman istikrarlı sonuçlar elde edilmesini zorlaştırabilir. Bu nedenle nisbi gümrük vergilerinin uygulanmasında dikkatli bir denetim ve izleme süreci gerekmektedir.

2.1.3.1.2. Maktu Gümrük Vergileri

Maktu gümrük vergileri, ithal edilen malların fiziki nitelikleri temel alınarak sabit bir vergi tutarı belirlenmesi şeklinde uygulanmaktadır. Bu vergilendirme türünde, malların ağırlığı, hacmi, adedi veya uzunluğu gibi somut özellikler esas alınmakta olup, vergilendirme süreci basit ve doğrudan yapılabilmektedir. Bu kapsamda ithal edilen eşyanın yalnızca tartılması, ölçülmesi veya sayılması ile vergi matrahı kolaylıkla tespit edilebilmektedir (Tuncer, 2001: 12). Ancak bu vergi uygulamasının, aynı türdeki farklı kalite ve değere sahip eşyalar için eşit oranda uygulanması, vergi adaleti bakımından tartışmalıdır. Örneğin daha yüksek değerde veya kalitede olan bir eşya ile daha düşük değere sahip olan bir eşya aynı miktarda vergilendirilmektedir.

Diğer bir sınırlayıcı unsur olarak, maktu vergiler, ithal edilen eşyanın değeri ne kadar yükselirse yükselsin vergi tutarında bir değişiklik yaratmamaktadır. Sonuç olarak, aynı türden ucuz ve pahalı malları ithal edenlerin, mal değerleri farklı olsa bile aynı vergi yükünü taşımaları, ekonomik dengeyi sağlama açısından yeterli görülmemektedir (67). Bu durum, maktu gümrük vergilerinin özellikle değer üzerinden vergi tahsilini öngören

sistemlere kıyasla daha sınırlı ve sabit bir yapı sunduğunu göstermektedir (İnneci, 2021: 17).

Maktu vergiler, karmaşık hesaplamalara ihtiyaç duymadan uygulanabilir olması sebebiyle bazı pratik avantajlar sağlamaktadır. Ancak farklı değerlerdeki ürünlerin eşit oranda vergilendirilmesi, sistemin adalet ve hakkaniyet ilkeleri açısından yeniden değerlendirilmesini gerektirmektedir. Özellikle gelişen küresel ticaret sisteminde, vergi adaletinin sağlanması amacıyla ithal malların gerçek değerlerinin daha fazla dikkate alınacağı bir sisteme geçiş, daha adil bir gümrük vergilendirmesi açısından gereklilik arz etmektedir.

2.1.3.1.3. Karma Gümrük Vergileri

Karma gümrük vergileri, nisbi (değere dayalı) ve maktu (fiziki ölçülere dayalı) vergilerin bir arada uygulanmasıyla oluşturulan bir vergi sistemidir. Bu yapıda vergilendirme, ithal edilen eşyanın hem fiziki özellikleri hem de piyasa değeri göz önünde bulundurularak gerçekleştirilmektedir. Örneğin Amerika Birleşik Devletleri'nden ithal edilen bir aracın ülkeye girişinde önce 1.000 USD tutarında sabit bir vergi tahsil edilmekte, ardından aracın piyasa değeri üzerinden %1 oranında ek vergi alınmaktadır (Tuncer, 2001: 14).

Bu vergi türü, farklı ithal malları arasında adil bir vergi oranı sağlamaya yönelik bir ara formül olarak değerlendirilmektedir. Hem fiziki ölçümleri hem de piyasa değerlerini dikkate alarak vergi yükünü dağıtan bu yöntem, ithal edilen malların farklı değer ve kalitelerini dengelemekte; tek bir ölçüte dayalı vergilendirme sisteminin eksik kaldığı durumları telafi etmektedir. Karma vergiler, böylelikle maktu ve nisbi vergilerin sınırlılıklarını aşmayı amaçlayan, daha dengeli bir yaklaşım sunmaktadır.

Karma vergilendirme, özellikle farklı kalitede ürünlerin ithal edildiği pazarlar için etkin bir çözüm olarak öne çıkmaktadır. Bu sistem, ithalatçılar için hem tahmin edilebilir bir vergi yapısı sağlamakta hem de daha esnek bir vergi uygulamasına olanak tanımaktadır. İthalatın çeşitlenmesi ve farklılaştırılması bağlamında, karma vergiler, vergilendirmenin işlevselliğini artırmakta ve daha dengeli bir ekonomik katkı sunmaktadır.

2.1.3.2. Uygulanan Gümrük Rejimine Göre Gümrük Vergileri

Gümrük rejimleri, belirli kurallar çerçevesinde eşyanın bir ülkenin gümrük bölgesine giriş veya çıkışında tabi tutulduğu işlemler bütününü ifade etmektedir. Gümrük Kanunu'nun ilgili maddesi uyarınca bu rejimler; serbest dolaşıma giriş, transit, gümrük antrepo, dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme, geçici ithalat, hariçte işleme ve ihracat rejimi olmak üzere sekiz ana kategoride ele alınmaktadır (GK, m. 3/15). Bu rejimler, eşyanın ülkeye giriş ya da çıkış amacına bağlı olarak farklı kurallar ve vergisel yükümlülükler içermektedir (Yılmaz, 2022: 14).

Gümrük rejimlerinden bazıları eşyanın ülkeye kesin giriş veya çıkışı ile doğrudan ilişkili olmamakta, belirli koşullar altında ve belirlenen süreler dâhilinde eşyanın gümrük bölgesine geçici olarak girişine ya da çıkışına olanak sağlamaktadır. Bu kapsamda antrepo, dahilde işleme, hariçte işleme, gümrük kontrolü altında işleme ve geçici ithalat rejimleri, eşyanın belirlenen çerçevede ülkeye giriş veya çıkışına izin verilen düzenlemeler arasında yer almaktadır. Bu rejimler, GK'da "Şartlı Muafiyet Düzenlemeleri ve Ekonomik Etkili Gümrük Rejimleri" başlığı altında düzenlenmiş olup, söz konusu rejimler ekonomik etkili gümrük rejimleri kapsamında ele alınmaktadır. Öte yandan şartlı muafiyet düzenlemeleri arasında yer alan transit rejimi, GK'nın 84. maddesine göre ithalat vergileri ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmayan, serbest dolaşıma girmemiş veya ihracat işlemleri tamamlanmış eşyanın gümrük denetimi altında bir noktadan diğerine taşınmasına yönelik bir düzenlemeyi içermektedir. Bu aşamada Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nin ithalat vergileri ve ticaret politikası önlemleri, eşyaya uygulanmamaktadır (Selen, 2020: 120).

Gümrük kontrolü altında işleme, dahilde işleme, hariçte işleme, antrepo ve geçici ithalat (kısmî muafiyet kapsamındaki geçici ithalat rejimi hariç) rejimleri, rejim ihlalleri durumunda alınması gereken teminatlar dışında doğrudan gümrük vergisi tahsilini öngörmemektedir. Transit rejimi ise, vergilendirme konusu doğurmaksızın eşyanın gümrük denetimi altında taşınmasına imkân tanıyan bir düzenleme niteliği taşımaktadır. Bu nedenle serbest dolaşıma giriş ve ihracat rejimleri dışındaki rejimlerin, ithalat veya ihracat işlemi olarak tam anlamıyla değerlendirilmesi doğru olmayacaktır. Dolayısıyla

uygulanan gümrük rejimleri çerçevesinde gümrük vergileri, ithalat ve ihracat vergileri olmak üzere iki temel kategoride sınıflandırılmaktadır (GK, m. 3/9-10).

2.1.3.2.1. İthalat Gümrük Vergileri

Bir ülkeye ithal edilen eşyadan tahsil edilen vergiler, ithalat gümrük vergileri kapsamında değerlendirilmektedir. Varış ülkesinde vergilendirme prensibi çerçevesinde, gümrük vergileri genellikle eşyanın ithalatı nedeniyle uygulanan mali yükümlülükleri ifade etmektedir (Tuncer, 2001: 193). Gümrük mevzuatına göre ithalat vergileri; gümrük vergisi, gümrük vergisine eş etkili vergiler ve mali yükler olmak üzere üç ana kategoride ele alınmaktadır. Mali yükler, gümrük vergisi ile eş etkili vergilerin dışında kalan ve fon, ücret gibi çeşitli adlar altında tahsil edilen kamu gelirlerini içermektedir. Eşyanın ithalatına bağlı olarak uygulanan ve gümrük vergisinin tabi olduğu usul ve esaslara benzer şekilde düzenlenen eş etkili vergiler ile mali yükler, her biri kendine özgü yasal çerçeveye sahip olmasına rağmen ithalat maliyetini artırıcı etkileri nedeniyle gümrük vergileri ile benzerlik göstermektedir (Yerci, 2005: 27).

2.1.3.2.2. İhracat Gümrük Vergileri

Uluslararası ticarette rekabetin artırılması ve çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla ihracata yönelik vergilendirme uygulamaları büyük ölçüde sınırlandırılmıştır. İhracatın teşvik edilmesi ve varış ülkesinde vergilendirme ilkelerinin gözetilmesi çerçevesinde, birçok ülkede ihracat işlemlerinde herhangi bir vergi alınmamaktadır. Ancak bazı istisnai durumlar söz konusudur. Örneğin belirli sektörlerde fiyat istikrarını sağlamak ve iç piyasayı korumak amacıyla Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu ya da belirli ürünlerde uygulanan Telafi Edici Vergi gibi mali yükümlülükler devreye girebilmektedir. Bununla birlikte genel uygulama, ihracatın vergisel yükümlülüklerden muaf tutulması yönündedir.

2.1.4. Gümrük Vergilerinde Vergilendirme İşlemleri

Gümrük vergilerinin vergilendirme işlemleri, Gümrük Kanunu ve bu kanuna dayanılarak çıkarılan ikincil düzenlemeler çerçevesinde Gümrük İdareleri tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu kapsamda tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsilat, iade veya kaldırma gibi işlemler gerçekleştirilmekte olup belirli durumlarda söz konusu vergiler teminata bağlanabilmektedir (Sarıkaya, 2013: 39). Vergilendirme süreci, vergiyi doğuran olayın

meydana gelmesiyle başlamaktadır. Yükümlü açısından borç ödeme yükümü, devlet açısından ise alacak hakkı doğmaktadır. Bu doğrultuda, vergi mükellefi ile vergi konusu arasında hukuki bir bağ oluşmaktadır (Saban, 2014: 160-161).

2.1.4.1. Gümrük Vergilerinin Tarhı

Gümrük vergisinin tarhına ilişkin Gümrük Kanunu'nda açık bir hüküm bulunmamakla birlikte bu durum gümrük vergisinin tarh edilmediği anlamına gelmemektedir (Oktar, 2016: 258). Verginin doğal işleyişi içerisinde, tarh işlemi gerçekleştirildikten sonra diğer vergilendirme aşamaları tamamlanmaktadır. Bu nedenle Kanun'da açık bir düzenleme bulunmamakla birlikte gümrük vergisinin tarh işlemi ilgili mevzuat hükümlerine göre belirlenmektedir. Bu bağlamda Gümrük Kanunu'na ek olarak Vergi Usul Kanunu ve genel hukuk ilkeleri de dikkate alınarak tarh aşaması ele alınmalıdır. Aksi takdirde, gümrük vergilerinin sistematik bir biçimde incelenmesi mümkün olmayacaktır (Ok, 2016: 130).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 20. maddesine göre tarh, vergi alacağının kanunlarda belirtilen matrah ve oranlar üzerinden hesaplanarak miktar olarak belirlenmesidir. Gümrük vergileri, tahakkuk aşamasında hesaplandığından, tahakkukun bir anlamda tarh işlemi yerine geçtiği söylenebilmektedir (Öner, 2017: 336). Ancak tahakkukun Gümrük Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'nda farklı anlamlar taşıması nedeniyle gümrük vergilerinde vergilendirme süreci farklı ilerlemektedir. Gümrük vergi hukukunda tahakkuk, verginin ödenmesi gereken aşamaya gelmesini ifade etmektedir. Gümrük vergilerinde ise gümrük yükümlülüğü oluştuktan sonra beyan üzerine veya re'sen tarh edilerek belirlenmektedir. Belirlenen vergi, tescil edilen beyanname veya tahakkuk/ek tahakkuk kararları ile kesinleşmektedir ve bu aşamanın ardından tebliğ edilmektedir (Gök, 2018: 121). Gümrük vergilerinin tahakkuk aşamasına gelmesi, beyannamenin verilmesi, tescil edilmesi, kontrolü ve verginin hesaplanması olmak üzere dört temel aşamada gerçekleşmektedir.

2.1.4.1.1. Beyannamenin Verilmesi

Gümrük vergisi beyana tabi olduğundan ithalat ve ihracata konu eşyanın gümrük idaresine bildirilmesi gerekmektedir. Gümrük Kanunu'nda belirlenen usul ve esaslara

uygun olarak beyanda bulunma yöntemleri çeşitlilik gösterebilmektedir. Beyan, yazılı olarak bilgisayar sistemleri aracılığıyla ya da sözlü olarak yapılabileceği gibi beyan sahibinin eşya üzerinde tasarrufta bulunması şeklinde de gerçekleştirilebilmektedir. Basitleştirilmiş usuller de gümrük mevzuatında öngörülmektedir (Çıldır ve Denizhan, 2016: 68-70; Özdiyen, 2014: 45).

2.1.4.1.2. Beyannamenin Tescili

Gümrük idaresine sunulan beyanname ve ekleri incelendikten sonra usule uygun olup olmadığı belirlenmektedir. Usule uygun olduğu takdirde beyanname kabul edilmekte, eksiklikler tespit edilirse düzeltilmesi amacıyla beyan sahibine iade edilmektedir. Gümrük vergilerinde mükellefiyetin başlangıcı olarak beyanname tescil tarihi esas alındığından bu aşama, kritik bir öneme sahiptir. Tescil işlemi, beyan edilen eşyanın bilgilerini içeren özet beyan ile karşılaştırılarak gerçekleştirilmekte ve elektronik sistemlere kaydedilmektedir (Gümrük Yönetmeliği, m. 489). Elektronik beyan sistemine giriş yapıldığında sistem tarafından beyannameye tescil tarihi ve tescil numarası atanmaktadır. Yetkili memur, beyanname üzerindeki bilgileri ekli belgeler ile karşılaştırmakta ve bilgiler uyumlu olduğu takdirde tescil süreci tamamlanmaktadır. Son aşamada, görevli memur beyannamenin kâğıt örneklerini mühürleyerek onay işlemini gerçekleştirmektedir (Yüce ve Çelikkaya, 2016: 79).

2.1.4.1.3. Beyannamenin Kontrolü

Gümrük vergilerinde beyana dayalı vergilendirme sürecinin bir gereği olarak beyan edilen eşyanın doğruluğu titizlikle incelenmektedir. Bu doğrultuda, vergi matrahının belirlenmesinde hataların önlenmesi ve vergi kayıplarının engellenmesi büyük önem taşımaktadır. Beyan esasına dayalı sistemlerde denetim kaçınılmaz olup yükümlüler tarafından yapılan beyanların doğruluğu gümrük idaresi tarafından çeşitli yöntemlerle kontrol edilmektedir. Bu kontroller, eşyanın gümrük hattından geçişi esnasında veya sonradan yapılan denetimler aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Gümrük idaresi, inceleme, araştırma ve kontrol faaliyetleri yürüterek sistemin güvenliğini sağlamaktadır (Kızılay, 2011: 58).

Eşyanın gümrük hattından geçiş sürecinde, gümrük idaresi fiziki muayene yapabileceği gibi belge incelemesi yoluyla da kontrol gerçekleştirebilmektedir. Bu kapsamda beyanname ve ek belgeler detaylı bir şekilde incelenmekte olup gerekli görüldüğünde ek bilgi ve belgeler talep edilebilmektedir. Ayrıca gümrük idaresi beyan edilen eşyanın muayenesini yapabilmekte veya laboratuvar analizleri gibi detaylı incelemeler için numune alabilmektedir. Yapılan kontroller neticesinde, beyan edilen bilgiler ile tespit edilen veriler arasında bir uyumsuzluk bulunmadığı takdirde, görevli memur tarafından gerekli onay işlemleri gerçekleştirilmektedir (Bozkurt, 2019: 18).

2.1.4.1.4. Gümrük Vergilerinin Hesaplanması

Gümrük vergilerinin hesaplanmasında, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihte geçerli olan gümrük tarifesi temel alınmaktadır. Beyan edilen eşyanın muayene ve kontrol süreci sonunda uygun bulunarak onaylanan beyannameler üzerinden, eşyanın gümrük kıymetine dayalı olarak belirli vergi oranları uygulanmak suretiyle vergi miktarları hesaplanmaktadır (Kızılay, 2011: 59). Gümrük vergisi tarhiyatını etkileyen ve vergi hesaplamasında belirleyici rol oynayan iki ana unsur bulunmaktadır: ilk olarak "eşyanın menşei" ve ikinci olarak vergi oranının uygulanacağı matrahı belirleyen "kıymet tespiti". Menşe, eşyanın uluslararası ticarete ilk katıldığı noktayı ifade etmektedir. Eşyanın menşeinin değişmesi, uygulanan vergi oranlarını da değiştirebildiğinden, bu tespit büyük bir öneme sahiptir (Kılınç, 2014: 33). Türkiye'de gümrük idarelerinde, muhafaza, muayene, tahakkuk ve tahsil işlemleri genellikle ayrı birimler tarafından yapılmaktadır. Bu uygulama, iç denetimin etkinliğini artırmakta ve potansiyel usulsüzlüklerin önlenmesine yardımcı olmaktadır.

2.1.4.2. Gümrük Vergilerinin Tebliği

Tebliğ, genel olarak bir belgenin belirlenen usul ve şekle uygun olarak ilgilisine iletilmesi anlamına gelmektedir. Gümrük vergisinin tebliği, verginin tahakkukuyla paralel olarak gerçekleşmektedir. Diğer vergi türlerinde vergilendirme süreci, tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından oluşurken, gümrük vergisinde, tarh edilen vergi tutarı tahakkuk ettirilerek tebliğ edilmektedir (Atalay, 2017: 46). Gümrük Kanunu, tebliğ kavramını doğrudan tanımlamamış olsa da gümrük vergilerinin tebliği ile ilgili usulleri belirlemiştir. Kanunun 197. maddesinin birinci fıkrasında, gümrük vergilerinin tahakkukundan hemen

sonra yükümlüye tebliğ edildiği ifade edilmektedir. Üçüncü fıkra ise yükümlü tarafından gümrük beyannamesinde beyan edilen vergi tutarının, gümrük idaresi tarafından hesaplanan vergi tutarıyla örtüşmesi durumunda, gümrük idaresinin eşyayı teslim etmesinin, gümrük vergisinin tebliği yerine geçtiği belirtilmiştir.

Denetimler sonucunda gümrük vergisinin hiç alınmadığı veya eksik alındığı ya da tahakkuk sonrası beyanname veya beyanname yerine geçen belge üzerinden yükümlüye tebliğ edilmediği tespit edilen vergilerle ilgili olarak tebligat işleminin gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren üç yıl içinde yapılması gerekmektedir. Eğer gümrük yükümlülüğüne ilişkin dava açılırsa, zaman aşımı durmaktadır. Bu üç yıllık sürede tahakkuk ettirilen ek vergiler, 7021 sayılı Tebligat Kanunu'na uygun olarak yükümlüye tebliğ edilmektedir (Çitil, 2018: 161; Kır, 2018: 56-57). Tebliğ edilen gümrük vergilerine karşı, yasal süresi içinde itirazda bulunulmaması veya idari yargı mercilerine başvurulmaması durumunda, bu vergiler belirtilen sürenin sonunda kesinleşmiş olmaktadır. Dava açılması halinde ise mahkemece verilen kararın gümrük idaresine tebliği ile vergi, tahsil edilebilir hale gelmektedir (Çitil, 2018: 161).

2.1.4.3. Gümrük Vergilerinin Tahakkuku

Verginin tahakkuku, genel anlamda verginin ödenmesi için gerekli aşamaya gelmesi olarak tanımlanırken, gümrük vergisinde bu terim, ödemeye ilişkin aşamadan ziyade verginin tarh edilmesi anlamında kullanılmaktadır (Atatüre, 2000: 126). Gümrük vergisinin tahakkuku iki farklı biçimde gerçekleşmektedir. İlk durumda, yükümlü tarafından gümrük beyannamesinde beyan edilen vergi tutarının, gümrük idaresi tarafından hesaplanan vergi tutarıyla tam olarak uyuşması halinde vergi tahakkuk etmiş sayılmaktadır. İkinci durumda ise beyan edilen vergi tutarı ile hesaplanan tutarın eşit olmaması halinde, yükümlü idari itiraz ve yargı yollarına başvurma hakkına sahiptir. Bu aşamalar tamamlandıktan sonra gümrük vergisi kesinleşmiş olur ve tahakkuk işlemi gerçekleşir (Saygılıoğlu ve Gerçek, 2007: 200).

Gümrük idaresi, gerekli bilgileri kullanarak tahakkuk ettirilen gümrük vergilerini, Gümrük Vergileri Tahakkukunu İzleme Defteri'ne kaydeder veya bilgisayar ortamına aktarır. Bilgisayar ortamına kayıt yapıldığı durumlarda, elde edilen bilgisayar çıktıları Gümrük Vergilerinin Tahakkukunu İzleme Defteri yerine geçmektedir (Ercan, 2012: 42-

43). Ayrıca geçici anti-damping vergisi veya fark giderici vergi gibi özel durumlar söz konusu olduğunda, hesaplanan vergi tutarları Gümrük Vergileri Tahakkukunu İzleme Defteri'ne kaydedilmekle birlikte bu durumlar özel olarak belirtilmektedir (Tuncer, 2001: 31). Belirli aralıklarla ve aynı kişiye teslim edilen aynı cins eşyanın gümrük vergileri, gerekli teminatın sağlanması koşuluyla otuz günü geçmeyecek bir süre içinde tahakkuk ettirilip kaydedilebilir (Atalay, 2017: 45).

2.1.4.4. Gümrük Vergilerinin Tahsili ve Sona Ermesi

Gümrük vergisinde tahakkuk, verginin tahsil edilebilir duruma gelmesi ve yükümlünün ödeme sorumluluğunun doğması anlamına gelmektedir (Ok, 2016: 180). Tahsil işlemi ise ayrı bir idari işlem olup idari ve yargısal denetim konusu olabilir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2008: 108). Gümrük vergisi tahsilat süreci, Genel Vergi Hukuku'nda yer alan tahsilat işlemleri ile benzer şekilde işler ve borçlu açısından borç ilişkisini sonlandırır. Tahsilat işlemi tek taraflı ve zorunlu bir tasarruftur, bu nedenle itirazlar ve davalar söz konusu olabilir. Gümrük vergilerinin ödenmesi, borç-alacak ilişkisinin sona ermesinin en yaygın yoludur ancak bazı durumlarda bu ilişki başka şekilde de sona erebilir (Tuncer, 2001: 98.).

a. Gümrük Vergilerinin Ödenmesi: Gümrük vergilerinin ödeme aşaması, tahakkuk işleminden sonra başlar ve vergi, yükümlüye tebliğ edildikten sonraki on beş gün içinde ödenmelidir. Mükellefin talebi üzerine, ödeme süresi faiz karşılığında otuz gün uzatılabilir (Çelikkaya, 2001: 170). Tebliğ edilen gümrük vergilerine karşı itiraz yapılması halinde, ödeme süresi kesilir ve idarenin veya yargı mercilerinin kararından sonra yeniden başlar. Süresi içinde ödenmeyen gümrük vergileri, 6183 sayılı AATUHK hükümlerine göre tahsil edilir.
b. Eşyanın Beyan Edilme Özelliğini Yitirmesi: Gümrük vergisi ödeme yükümlülüğünü ortadan kaldıran durumlar arasında eşyanın teslim edilmesinden veya serbest dolaşıma sokulmasından önce eşyaya el konulması, imha edilmesi, gümrüğe terk edilmesi ya da mücbir sebepler sonucu telef olması veya kaybolması yer almaktadır. Eşyanın serbest dolaşıma girmemesi veya bu durumun imkânsız hale gelmesi, gümrük vergisinin ödenmeyeceği anlamına gelir (Kılınç, 2014: 36).

c. Gümrük Vergilerinin Geri Verilmesi veya Kaldırılması: Gümrük vergisinin eksik veya fazla hesaplanarak talep edilmesi veya tahsil edilmesi durumunda, Gümrük Kanunu'nun 210 ile 217. maddeleri, vergilerin geri verilmesi veya kaldırılmasına dair düzenlemeler içerir. Gümrük Kanunu, vergi borcunun iade edilmesi veya düzeltilmesi halleri için Türk vergi hukuku ile paralellik gösterir. Bu durumlar, "iade" veya "düzeltme" olarak adlandırılır (Candan, 2017: 450). Gümrük vergilerinin geri verilmesi ya da kaldırılması için belirlenen dört ana durum bulunmaktadır (Kılınç, 2014: 37):
    1. Hatalı ödeme veya tahakkuk
    2. Beyannamenin iptali
    3. Sözleşme hükümlerine aykırı eşya
    4. Türkiye'nin uluslararası anlaşmalar çerçevesinde belirlenen durumlar.
d. Gümrük Vergilerinin Zamanaşımına Uğraması: Zamanaşımı, alacaklının hakkını talep etmemesi ya da dava açmaması nedeniyle hakkını kaybetmesi durumudur (Ercan, 2012: 49). Gümrük vergisinde, tahakkuk, tahsil ve ceza takipleri için zamanaşımı uygulanabilir. Gümrük Kanunu'na göre gümrük vergilerinin tahakkukundan sonra yükümlüye tebliğ edilmesi gerekir. Vergi tebligatının yapılması gereken süre, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren üç yıl içinde tamamlanmalıdır. Bu sürede dava açılması durumunda, zamanaşımı durur (Ok, 2016: 228). Gümrük Kanunu, gümrük vergilerinin tahsili zamanaşımını da düzenlemiştir. 6183 sayılı AATUHK'a göre amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. Ancak ceza davalarında zamanaşımı daha uzun olabilir (Kılınç, 2014: 39).

3. GÜMRÜK SUÇ VE CEZALARI

3.1. İdari Gümrük Cezaları

Gümrük cezası, gümrük idarelerine yapılan beyannamelerle, gümrük idaresi tarafından gerçekleştirilen muayene, denetim ve kontroller neticesinde tespit edilen usul hataları ya da eksik ödenmiş gümrük vergileri üzerine uygulanan para cezasıdır (Tuncer, 2000: 21-29). İdari mahiyet taşıyan gümrük para cezası, suç sayılmayan ancak belirli bir usulsüzlüğün ya da eksikliğin ortadan kaldırılması ve gelecekte tekrarlanmasının önlenmesi amacıyla verilen bir yaptırım olarak işlev görmektedir. Bu ceza, kamu yararına olarak meydana gelen zararların giderilmesine hizmet etmeyi amaçlamakta ve aynı zamanda bir uyarı fonksiyonu üstlenmektedir (Saygılıoğlu ve Akçin, 2015: 430).

3.1.1. İdari Gümrük Cezalarının Özellikleri

Gümrük Kanunu çerçevesinde yer alan gümrük cezalarının başlıca özellikleri aşağıdaki şekilde sıralanabilmektedir (Dölek, 2004: 113-114; Selen, 2020: 205-206):

a. Kanunsuz Suç Olmaz İlkesi: Ceza Hukukunun temel ilkesi olan "kanunsuz suç olmaz" ilkesi, gümrük cezaları için de geçerlidir. Gümrük Kanunu'na aykırı hareket edenler, yalnızca bu kanundaki ceza hükümleriyle cezalandırılmaktadır. Bu bağlamda Gümrük Yönetmeliği, kanunda yer almayan ya da kanunla yetki verilmeyen cezalar getiremez.
b. Kast Unsuru Aranmaması: Gümrük işlemleriyle ilgili para cezasına sebep olan eylemler için kast unsuru aranmaz. Yani fiilin kasıtlı olup olmadığına bakılmaksızın suçun varlığı karine olarak kabul edilmektedir. İdari gümrük suçlarının, kişilerin devlete karşı kabahat türünde fiiller olarak kabul edilmesi nedeniyle kast unsuru burada aranmaz. Vergi Hukukunda da mükelleflerin ceza gerektiren eylemlerinde kasıt unsuru dikkate alınmaz. Ancak Ceza Hukuku'nda suçun sübjektif unsuru olan "kast ve niyet" oldukça önemlidir. 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamındaki cezalar ise kastın varlığı üzerine odaklanmaktadır.

c. Çifte Cezaya İzin Verilmemesi: Bir fiilin hem Gümrük Kanunu hem de kaçakçılıkla mücadele veya diğer ceza kanunları kapsamına girmesi durumunda, idare amiri durumu inceleyerek aynı fiil için diğer kanunlara göre de işlem yapılıp yapılmayacağını belirler. Eğer soruşturma veya kovuşturma sonucunda Gümrük Kanunu'nda belirlenen cezalardan daha ağır bir para cezasına karar verilir veya fiilin suç teşkil ettiğine ve suçtan dolayı yaptırım uygulanmasına karar verilirse, kararın kesinleşmesi ve hükmolunan paranın tahsili şartıyla Gümrük Kanunu'na dayalı ceza kaldırılır ve ödenen ceza geri verilir. Bu düzenleme, aynı fiil için iki ayrı ceza düzenlenmemesi ilkesi ile paraleldir (Gümrük Yönetmeliği, m. 579).
d. Birden Fazla Kabahat Durumu: Aynı eylemin birden fazla kabahat fiiline yol açması halinde yalnızca daha ağır olan ceza uygulanır.
e. İdari Yaptırımların Uygulanması: Gümrük cezası gerektiren eylemler, aynı zamanda eşyanın kamuya geçirilmesi, yetki belgesinin iptali, araçların alıkonulması ve meslekten menedilmesi gibi diğer idari yaptırımların uygulanmasına engel teşkil etmez.
f. Vergi ve Ceza Birlikteliği: Gümrük vergileri ile alınması gereken para cezaları bu vergilerle aynı zamanda karara bağlanarak tebliğ edilir ve aynı zamanda ödenir. Ayrıca konusu ve yükümlüsünün aynı olması, aralarında maddi ya da hukuki açıdan bağlılık bulunması şartıyla; birden fazla işleme veya beyannameye ilişkin gümrük vergileri ve para cezalarına tek tahakkuk ve ceza kararı düzenlenebilir (Gümrük Kanunu, m. 232/1-2).

3.1.2. İdari Gümrük Cezalarının Türleri ve Ödeme Süreçleri

Gümrük Kanunu, gümrük cezalarını, işlenen fiillere göre iki ana gruba ayırmaktadır: "vergi kaybına neden olan işlemlere uygulanacak cezalar" ve "usulsüzlüklere ilişkin cezalar" (Kır, 2018: 74). Vergi kaybına yol açan fiiller, Gümrük Kanunu'nun 234 ile 238. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bu tür kabahatlerde, gümrük vergilerinin süresi içinde ve eksiksiz olarak tahsil edilmesi büyük önem taşımaktadır. Usulsüzlük cezaları ise Gümrük Kanunu'nun 239. ila 241. maddelerinde yer almakta olup bu cezalar daha çok gümrük işlemlerindeki usul kurallarına uyulmasını sağlamak amacıyla caydırıcılık yaratmaya yönelik düzenlenmiştir (Özkan ve Ercan, 2016: 28).

3.1.2.1. Vergi Kaybına Neden Olan İşlemler için Uygulanacak Cezalar

Vergi kaybına yol açan eylemler, özellikle gümrük işlemleri ve ilgili beyanlar üzerinden yapılan denetimler sonucu tespit edilebilen farklarla ortaya çıkmaktadır. Bu tür farklar, vergi miktarını etkileyen unsurlar arasında yer almakta olup belirli kurallar çerçevesinde cezai müeyyidelere tabidir. Beyan edilen ve yapılan muayene sonuçlarında bir tutarsızlık gözlemlendiğinde, ilgili yasalar doğrultusunda cezaların uygulanması gerekmektedir. Özellikle serbest dolaşıma giriş, dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme veya geçici ithalat rejimi gibi durumlarda yapılan beyanlar ile ilgili denetim sonuçları arasındaki farklar, vergi kaybına yol açan işlemler olarak kabul edilmekte ve bu farkların cezai karşılıkları, kanun hükümleri doğrultusunda belirlenmektedir. Bu bağlamda vergi farkının üç katı kadar para cezası uygulanması, söz konusu suçların cezalandırılmasında başvurulan temel müeyyide olarak karşımıza çıkmaktadır (Selen, 2020: 207).

Gümrük Kanunu'nda, vergi kaybına yol açan eylemlerin ceza uygulamaları için detaylı hükümler belirlenmiştir. Bu kapsamda vergi kaybına neden olan işlemlerle ilgili cezalar, Gümrük Kanunu'nun 234-238. maddelerinde yer alan düzenlemelere göre şu şekilde açıklanmıştır (Saygılıoğlu ve Akçin, 2015: 432-435):

A. Beyanname üzerinde yapılan muayene, denetim veya teslim sonrası tespit edilen farklara ilişkin uygulamalar şu şekildedir:

1. Serbest dolaşıma giriş rejimi veya geçici ithalat rejimine tabi tutulan eşyada, beyan ile muayene ve denetim neticesinde farklılık bulunması halinde;
    a) Gümrük Tarifesinde yer alan unsurlarda veya vergilendirmeye esas ölçülerin farklı olması durumunda, eğer bu fark %5'i aşarsa, ithalat vergilerinin yanı sıra bu farkın üç katı kadar para cezası uygulanmaktadır.
    b) Eşyanın kıymeti üzerinden ithalat vergisi hesaplanırken, beyan edilen kıymet ile yasal kıymet arasında eksiklik bulunması durumunda, bu eksiklik üzerinden hesaplanan ithalat vergilerine ilaveten üç katı kadar para cezası tahsil edilmektedir.
    c) Satış birimi bazında, miktar farkı %5'i aşmayan ve maddi hata nedeniyle eksik kıymet beyan edilen durumlarda, vergi farkı üzerinden hesaplanan ithalat vergileri haricinde, farkın yarısı kadar para cezası kesilmektedir.

2. Dâhilde işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi ve tam muafiyetli geçici ithalat rejimi kapsamındaki eşyaya ilişkin yapılan beyanlarla, muayene ve denetleme ya da teslim sonrası kontrollerde tespit edilen farklılıklar üzerine, birinci fıkrada belirtilen cezaların yarısı kadar para cezası uygulanmaktadır.
3. Aykırılıkların gümrük idaresince tespitinden önce beyan sahibi tarafından bildirilmesi halinde, söz konusu cezalara %15 oranında bir indirim uygulanmaktadır.
4. Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri için bu cezalar geçerli değildir. Bu tür durumlar, Gümrük Kanunu'nun 241/1. maddesi kapsamında işlem görmektedir. Bu madde uyarınca, kanuna ve kanunda tanınan yetkilere dayanılarak çıkarılan ikincil düzenlemelerle getirilen hükümlere aykırı hareket edenlere söz konusu düzenlemelerde açıkça öngörülmüş olması kaydıyla 2025 yılı için Gümrük Genel Tebliği (Gümrük İşlemleri) (Seri No: 210) gereği 1.191,00 TL usulsüzlük cezası uygulanmaktadır.
5. Gümrük idaresi tarafından yapılan denetimlerde, ithalat vergilerinin ödenmemiş veya eksik ödenmiş olduğunun tespit edilmesi durumunda, ödenmesi gereken ithalat vergilerinin faiziyle birlikte tahsil edilmesinin yanı sıra vergilerin dörtte biri kadar para cezası uygulanmaktadır. Ancak eksik ödenen ya da hiç ödenmeyen ithalat vergilerinin, gümrük idaresi tarafından tespit edilmeden önce beyan edilmesi durumunda bu ceza uygulanmamaktadır. 6183 sayılı AATUHK'un 51. maddesi gereği, gecikme zammı da tatbik edilmektedir.
6. Birinci, ikinci ve üçüncü fıkralarda belirtilen cezalar, 241/1. maddede belirtilen asgari tutardan daha düşük olamaz.

B. Eşyanın muayene, denetleme veya teslim sonrası kontrolünde, beyan edilenin aksine normal eşya statüsünde olmadığı durumlara ilişkin uygulamalar şu şekildedir:

1. Serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulan eşyanın, beyan, muayene, denetleme veya teslim sonrası yapılan kontrollerle, belirtilen beyandan farklı bir durum tespit edilirse;
   a) Eşyanın ithalatının, ilgili düzenlemeler uyarınca yasaklandığının anlaşılması durumunda, gümrük vergileri dışında gümrüklenmiş değerinin dört katı tutarında idari para cezası uygulanır.

b) Yasaklı eşyanın değersiz, artık ya da atık madde olması durumunda, dökme eşyada ton başına 30.000 TL, ambalajlı eşyada ise kap başına 600 TL idari para cezası uygulanarak eşya yurtdışına gönderilir.
c) Eşya, lisans, izin veya belirli kurumların belgelerine bağlı ithalata tabi olmasına rağmen gerekli belgeler sağlanmadan ithalat yapılmışsa, eşyanın gümrük vergileriyle birlikte gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası kesilir.
d) Bu eşyanın değersiz, artık veya atık madde olması durumunda, dökme eşya için ton başına 8.000 TL, ambalajlı eşya için kap başına 200 TL ceza uygulanır ve eşya yurtdışına gönderilir.

2. İhracat rejimine tabi eşyada, yapılan beyan ile denetleme veya kontrol sonrası tespit edilen aykırılıklar sonucu;
a) Eşyanın ihracatının yasak olduğu belirlenirse, gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası uygulanır.
b) İhracat için gerekli belgeler sağlanmadığı veya sahte beyanda bulunulduğu takdirde, eşyanın gümrüklenmiş değerinin tamamı kadar idari para cezası uygulanır.

4. Yolcuların beyan dışı eşya taşıması durumunda, gümrük vergileri iki kat olarak tahsil edilir ve eşya sahibine teslim edilir. Vergiler ödenmezse, eşya gümrüğe terk edilmiş sayılır.
5. Birinci fıkradaki (a) ve (c) bentlerinde belirtilen eşyalara el konularak mülkiyetinin kamuya geçirilmesi kararı alınır. Kara, deniz ve hava taşıma araçlarıyla ilgili el koyma işlemi, sicile şerh verilerek icra edilir ve eşya tasfiyeye tabi tutulur.
6. Transit rejimi kapsamındaki, serbest dolaşımda olmayan eşyanın, beyan edilen eşyadan farklı olması durumunda, farklı çıkan eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası uygulanır.

C. Gümrük antrepolarına veya gümrük idaresi tarafından eşya konulmasına izin verilen alanlara ilişkin düzenlemelere aykırı hareket edilmesi durumunda yapılan uygulamalar şu şekildedir:

1. Gümrük işlemlerinin henüz tamamlanmamış ya da başlamamış olması durumunda, eşyanın izinsiz olarak gümrük antreposu ya da gümrük idaresince

onaylanan alanlardan çıkartılması veya eşyanın buralarda yapılan sayımlar sırasında eksik olduğunun anlaşılması halinde, ödenecek gümrük vergilerinin yanı sıra eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı kadar idari para cezası uygulanmaktadır.

2. Gümrük antrepolarında veya başka eşya depolama alanlarında yapılan sayımlarda fazla eşya tespiti yapılması durumunda, fazla çıkan eşyanın tasfiyeye tabi tutulmasının yanı sıra bu eşya ile ilgili ithalat veya ihracat vergileri tutarında para cezası uygulanır.
3. Gümrüksüz satış mağazalarına yönelik düzenlemelere aykırı olarak hak sahibi olmayan kişilere satış yapılması ya da hak sahibi olmasına rağmen satış limitlerinin aşılması durumunda, söz konusu eşyaya ait ithalat vergilerinin yanı sıra bu vergilerin üç katı kadar ek bir para cezası kesilmektedir.
4. Gümrük antrepolarında yer alan eşyanın, beyannamede belirtilenden farklı bir cinste olduğunun tespit edilmesi halinde, eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı kadar idari para cezası uygulanır. Ayrıca bu eşya üzerinde mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararı alınarak tasfiyeye gidilmektedir.

D. Özet beyan verilmemesi, eşyanın özet beyana göre eksik veya fazla olması durumunda yapılan uygulamalar şu şekildedir:

1. Özet beyan veya özet beyan olarak kullanılan ticari veya resmi belgelerdeki kayıtlı miktara göre eşyanın eksik çıkması durumunda, bu eksiklik, mahrecinden yüklenmemiş, yanlışlıkla başka bir yere çıkarılmış, kaza ve avarya nedeniyle kaybolmuş veya çalınmış olduğu kanıtlanamadığında, eksik kaplar için tarifede yer alan en yüksek vergi oranına göre gümrük vergileri kadar para cezası alınır.
2. Birinci fıkra doğrultusunda ceza belirlenemediğinde, eksik her kap için Gümrük Kanunu 241/1 uyarınca belirlenen tutarda ceza uygulanır.
3. Özet beyan veya özet beyan olarak kullanılan ticari veya resmi belgelerdeki kayıtlı miktara göre fazla çıkan kaplar, yanlışlıkla mahrecinden fazla yüklenmişse ve bu durum belirli bir süre içinde kanıtlanamazsa, fazla çıkan eşyaya el konulur, mülkiyeti kamuya geçirilir, tasfiyeye tabi tutulur ve eşyanın CIF kıymeti kadar para cezası alınır.

4. Dökme gelen eşyada, BKK ile belirlenen oranlar çerçevesinde %3'ü aşmayacak şekilde oluşan eksiklik ve fazlalıklar için işlem yapılmaz. Doğalgaz ürünlerinde boru hatlarıyla taşınanlar hariç, bu oran %4'ü aşmayacak şekilde uygulanır.
5. Eşya miktarının gümrük idaresince belirlenemediği durumlarda, özet beyan doğrultusunda belirlenen miktar farkları, özet beyan eksiklik veya fazlalığı olarak değerlendirilir. Bu durumda cezai işlem yalnızca bu madde hükümlerine göre yapılır.
6. TGB'ne giriş yapan taşıt içinde özet beyan verilmeden eşya getirildiği tespit edilirse veya eşyanın beyanlarla ilişkili olmadığı anlaşılırsa, özet beyan vermekle yükümlü kişi belirlenir. Bu kişi belirlenemediğinde ise eşyanın TGB'ye getiren kişi sorumlu tutulur. Bu durumda, söz konusu eşya için özet beyan verilmediği ve fazla yükleme yapıldığı kanıtlanamazsa, eşya el konulup kamuya geçirilir ve eşyanın CIF kıymeti kadar para cezası verilir.
7. Birinci, ikinci ve üçüncü fıkralarda belirtilen para cezaları özet beyanı veren kişiden alınır. Altıncı fıkrada belirtilen para cezası ise özet beyanı vermekle yükümlü olduğu belirlenen kişiden alınır. Bu kişi belirlenemediğinde ise eşyanın TGB'ye getiren kişi sorumlu olur.

E. Dâhilde işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi ve geçici ithalat rejiminin ihlali durumunda yapılan uygulamalar şu şekildedir:

1. Dâhilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme ve geçici ithalat rejiminin ihlali halinde, eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı kadar para cezası uygulanır. Özel kullanıma mahsus taşıtlar için bu ceza, gümrük vergilerinin dörtte biri kadar olur. Eğer ithal eşya, işlenmiş ya da işleme sürecindeki ürün olarak tespit edilirse, gümrük vergilerinin iki katı ceza alınır. Eşya başka bir işlemde kullanılmazsa, gümrük vergisi tutarında ceza uygulanır.
2. Bu cezalar, Gümrük Kanunu 234/6. maddesinde bir ila üçüncü fıkralara göre verilen cezalar 241 inci maddenin birinci fıkrasında belirtilen miktardan az olamaz; 241/1. maddeye göre 1/1/2025 tarihinden itibaren uygulanacak usulsüzlük cezası 1.191,00 TL olarak belirlenmiştir. 241/1 inci fıkrada belirtilen miktar, her yıl, bir önceki yıla ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu uyarınca belirlenen yeniden değerleme oranında arttırılır.

3. Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri için Gümrük Kanunu 234/1-2-3'üncü fıkralarında belirtilen cezalara ilişkin hükümler uygulanmaz. Bu gibi hallerde, 241 inci maddenin birinci fıkra hükmüne göre işlem yapılır. (GK., m. 234/4)

3.1.2.2.Usulsüzlüklere Bağlı İdari Cezalar

Usulsüzlük suçları, Gümrük Kanunu ve buna dayalı düzenlemelere aykırı hareket edilmesi veya bu düzenlemelere hiç uyulmaması gibi fiilleri kapsamaktadır (Selen, 2000: 214). Bu fiilleri işleyenlere uygulanan cezalara usulsüzlük cezaları denir (Uzun, 2015: 8). Gümrük Kanunu, maktu usulsüzlük cezalarının zamanla geçersiz hale gelmesini engellemek için her yıl Vergi Usul Kanunu'na göre artırılmalarını öngörmüştür. Ayrıca tasfiyeye tabi tutulan eşyaya da usulsüzlük cezası uygulanabilmektedir. Tasfiye, gümrüklü alanlarda birikme ve yığılmaların önlenmesi adına yapılan bir temizlik olarak düşünülebilir (Yüce ve Çelikkaya, 2016: 156). Tasfiyeye tabi eşyaya ilişkin ihale ilanından önce eşyanın beyan sahibi tarafından ithalatına olanak sağlanmış olup bu durum eşya sahibine avantaj sağlamaktadır. Ancak bu avantajın kötüye kullanılmasını engellemek amacıyla ceza uygulanması uygun görülmüştür (Tuncer, 2001: 272).

Gümrük Kanunu'nun 239-241. maddelerine göre usulsüzlüklerle ilgili düzenlemeler şu şekildedir (Kır, 2018: 81; Saygılıoğlu ve Akçin, 2015: 435-438):

a) İthalat veya ihracat vergilerinden muaf eşyayı izinsiz ithal veya ihraç edenler ile bu tür eşyayı gümrük işlemleri yapılmadan yurda sokanlar ya da çıkaranlara, ithalata konu olması durumunda CIF değeri, ihracata konu olması durumunda ise FOB değerinin onda biri oranında para cezası uygulanır.
b) Gümrük vergileri ödenerek ihraç edilebilen eşyayı, gümrük işlemleri yapılmadan veya gümrük vergileri kısmen ya da tamamen ödenmeden TGB'den çıkaranlara, eşyanın gümrük vergilerinin yanı sıra bu vergilerin iki katı idari para cezası uygulanır.
c) Gümrük Kanunu ve bu kanuna dayalı olarak çıkarılan ikincil düzenlemelere aykırı hareket edenlere, bu düzenlemelere açıkça aykırı olmaları durumunda 1/1/2025 tarihinden itibaren 1.191,00 TL usulsüzlük cezası tatbik edilir. Aşağıdaki durumlarda, belirtilen 1.191,00 TL cezanın iki katı uygulanır:

- Gümrük idarelerince verilen kararlara dayanak oluşturan bilgi ve belgelerin, ilgili kişilerce yanlış verilmesi,
- Vergi kaybı yaratmayan ancak ilişkili kişiler arasında bir satış işlemi olup bu ilişkinin beyan edilmemesi,
- Yabancı limanlardan gelen veya giden gemilerin gümrük idaresine bilgi verilmemesi,
- Özet beyan veya özet beyan niteliğindeki belgenin süresi içinde verilmemesi,
- Karayolu ile transit eşya taşıyan araç sürelerinin 24 saate kadar aşması,
- Gümrük antrepolarındaki teknik donanım eksiklikleri,
- Antrepo rejimine tabi eşyanın kayıtlara geçmemesi,
- Dâhilde işleme rejimi ve gümrük kontrolü altında işleme rejimi kapsamında TGB'ye getirilen eşyanın izin süresini doldurmasına takiben 1 ay içinde rejimin gerektirdiği işlemlerin yapılmaması,
- Geçici ithalat rejimi kapsamındaki eşyanın verilen sürede geri getirilmemesi,
- İhraç eşyasında %10'dan fazla miktar veya cins farkı olması,
- Serbest bölgelerdeki kişilerin Kanunla konulmuş kurallara uymaması,
- Geçici ithalat rejimi kapsamında eşyanın izin süresini doldurmasına takiben 1 ay içinde yeniden ihracı veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması,
- Geçici ithalat rejimi kapsamındaki eşyanın gümrük idaresine bilgi verilmeden ancak süresi dahilinde TGB'nin dışına çıkarıldığını geçerli belgelerle kanıtlanması.

d) Usulsüzlük cezası 1 Ocak 2025 tarihinden itibaren belirlenen 1.191,00 TL'nin dört katı olarak uygulanmaktadır. Söz konusu cezalar, aşağıda belirtilen durumlarda tatbik edilmektedir:
   - Yetkisi bulunmayan bir kişinin, başka bir kişi adına veya hesabına gümrük idarelerinde işlem yürütmesi,
   - Karayolu taşıtlarının, gümrük idaresinden izin almaksızın yük veya yolcu alarak hareket etmesi,
   - Taşıtlardan eşya boşaltılması, özet beyan veya özet beyan niteliğindeki belgelerde kayıtlı eşya bilgilerinin yanlış beyan edilmesi veya kapların türleri, numara ve işaretlerinin özet beyan kaydına uygun olmaması,

- Karayolu ile transit eşya taşıyan araç sürelerinin 48 saate kadar aşması,
- Genel antrepo ve serbest bölgelerde, yanıcı, parlayıcı, patlayıcı veya özel koruma gerektiren eşyaların uygun olmayan alanlarda depolanması,
- Gümrük antrepolarındaki eşyaların, gümrük idarelerinin izni olmadan elleçlemeye tabi tutulması,
- Geçici ithalat rejimi çerçevesinde getirilen TGB'ye getirilen eşyanın, verilen sürenin bitiminden sonra en fazla iki ay içerisinde yeniden ihraç edilmemesi veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması,
- Dâhilde işleme ve gümrük kontrolü altında işleme rejimleri kapsamında TGB'ye getirilen eşyaların, izin verilen sürenin bitiminden sonra iki ay içinde rejimin gerektirdiği işlemlerin tamamlanması, yeniden ihraç edilmesi veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması.

e) Gümrük mevzuatına aykırı işlemler sonucunda idari yaptırımlar uygulanmaktadır. Bu kapsamda usulsüzlük cezası, 1 Ocak 2025 tarihinden itibaren belirlenen 1.191,00 TL'nin altı katı olarak uygulanmaktadır. Söz konusu cezalar, aşağıda belirtilen durumlarda tatbik edilmektedir:
   - Karayolu ile transit eşya taşıyan taşıt araçlarının belirlenen süreden 72 saate kadar gecikme yaşaması,
   - Geçici ithalat rejimi kapsamında TGB'ye getirilen taşıtların, verilen sürenin bitiminden sonra en fazla üç ay içerisinde yeniden ihraç edilmesi veya gümrükçe onaylanmış bir işleme veya kullanıma tabi tutulması.

f) Aşağıdaki durumlarda usulsüzlük cezası 1.191,00 TL'nin sekiz katı olarak uygulanmaktadır:
   - TGB'ne giren gemilerin izinsiz rota değiştirmesi, yolda durması, başka gemilerle temas etmesi, gümrük gözetimi için yol kesmemesi veya gümrük idaresinin olmadığı limanlara yanaşması gibi durumlarda yük almadığının veya yükünün başka bir limana çıkarıldığının kanıtlanamaması,
   - Taşıt araçlarının belirlenen güzergâh dışına çıkması,
   - Karayolu ile transit eşya taşıyan taşıtların verilen süreleri 72 saatten fazla aşması,
   - Beş yıl boyunca saklanması zorunlu olan belgelerin gümrük kontrolü sırasında sunulamaması,

- Geçici ithalat rejimi kapsamındaki kişisel kullanımlı yabancı plakalı taşıtların TGB'ye getiren hak sahiplerinin gümrük idaresine bilgi vermeden taşıtsız yurt dışına çıkılması.

Gümrük Kanunu'nun 241. maddesi uyarınca usulsüzlük cezasının hangi hallerde uygulanacağı, Gümrük Yönetmeliği'nin 584. maddesi gereğince 82 Nolu Ek'te düzenlenmiştir. Bu düzenleme, idarenin takdir yetkisini belirli çerçevede sınırlandırarak, "usulsüzlük" kavramının gereğinden geniş yorumlanmasını ve cezai yaptırıma tabi olmaması gereken fiillerin usulsüzlük kapsamında değerlendirilmesini önlemeyi amaçlamaktadır (Saygılıoğlu ve Akçin, 2015: 438).

3.1.2.3. İdari Para Cezalarının Tahsili

5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nda idari para cezalarının ödeme süresine ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Aynı şekilde Gümrük Kanunu'nda da para cezalarının ödeme süresine dair açık bir hüküm yer almamaktadır (Ortapolat, 2007: 266-268). Ancak Gümrük Kanunu'nun 198. maddesi çerçevesinde yapılan kontrol ve denetimler sonucunda eksik tahsil edildiği veya hiç alınmadığı tespit edilen gümrük vergileri ile daha sonra işlem görmek üzere teslim edilen eşyaya ilişkin gümrük vergilerinin yükümlüye tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde ödenmesi zorunludur (Kır, 2018: 85-86).

Gümrük Kanunu'nun 232. maddesinin birinci fıkrasına göre gümrük vergileriyle birlikte tahsil edilmesi gereken para cezaları, ilgili vergilerle aynı anda karara bağlanarak yükümlülere tebliğ edilmekte ve aynı süre içerisinde ödenmektedir. Bu çerçevede, gümrük vergileri ile alınan para cezalarının ödeme süresi 15 gün olarak belirlenmiştir. Diğer yandan gümrük vergileriyle birlikte alınması gerekmeyen ve kesinleşmiş idari para cezalarının, tebliğ tarihinden itibaren 6183 sayılı AATUHK'un 37. maddesi kapsamında 1 ay içinde ödenmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda, Gümrük Kanunu'nun 234. maddesinin birinci fıkrasının (a), (b) ve (c) bentleri ile ikinci, dördüncü ve beşinci fıkraları, 235. maddesi ve 236. maddesinin birinci fıkrasına göre düzenlenen cezalı tarhiyatların mükellefler tarafından 15 gün içinde; 236. maddesinin ikinci fıkrası ile 237, 238, 239 ve 241. maddelerine istinaden düzenlenen cezalı tarhiyatların ise 1 ay içinde ödenmesi gerekmektedir (Uzun, 2015: 92).

3.1.3. Adli Gümrük Suç ve Cezalarının Tanımı

Adli gümrük suçları, genellikle gümrük kaçakçılığı suçları olarak nitelendirilmektedir (Uzun, 2015: 92.). Gümrük kaçakçılığı, ithali veya ihracı yasaklanan bir malın ithal ya da ihraç edilmesi veya buna teşebbüs edilmesi, ayrıca ithali mümkün olan bir malın gümrük işlemlerine tabi tutulmadan, vergi ödenmeksizin veya eksik vergi ile ithal edilmesi şeklinde tanımlanabilir (Öz ve Erim, 2016: 63-64). Başka bir ifadeyle gümrük kaçakçılığı, Türkiye ile diğer ülkeler arasında eşyanın ilgili mevzuat hükümlerine aykırı şekilde giriş veya çıkışının sağlanmasıdır (Turgut, 2022: 23). Dünya Gümrük Örgütü, kaçakçılığı; ticari eşya sevkiyatına ilişkin vergi, resim ve harçları ödemekten kaçınmak veya buna teşebbüs etmek, uygulanmakta olan yasak ve sınırlamalardan kaçınmak, haksız vergi iadesi veya sübvansiyon elde etmek, adil rekabeti bozan haksız ticari avantaj sağlamak amacıyla gümrük mevzuatının ihlal edilmesi olarak tanımlamaktadır (Yaşar, 2010: 42).

Yargıtay Ceza Genel Kurulu ise gümrük kaçakçılığını; ithali veya ihracı yasak olan malların yasa dışı yollarla yurda sokulması veya yurttan çıkarılması, gümrük vergisine tabi olan malların vergisiz şekilde ülkeye getirilmesi veya yurtdışına çıkarılması ve bu fiillere teşebbüs edilmesi olarak tanımlamaktadır. Ayrıca gümrük mevzuatınca belirlenen politikaların uygulanmasını engelleyen tüm eylemler gümrük kaçakçılığı kapsamına alınmaktadır (Y CGK, T.22.02.2000, E.2000/7-3, K.2000/32).

Gümrük kaçakçılığı suçları ve bunlara yönelik yaptırımlar, 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda düzenlenmiştir. Bu kanunun temel amacı, kaçakçılıkla mücadeleye ilişkin önleme, izleme, araştırma ve yaptırım süreçlerini belirlemektir. Kanun kapsamında mülkî amirler, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı personeli, Emniyet Genel Müdürlüğü, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı personeli, kaçakçılıkla mücadelede yetkili kılınmıştır (Kır, 2018: 88). Kaçakçılık fiilleri, örgütlü şekilde işlenmesi, devletin siyasi, ekonomik veya askeri güvenliğini tehdit edici nitelikte olması ya da çevre ve toplum sağlığı açısından risk oluşturması durumlarında ağır cezalara tabi tutulmaktadır. Bu gibi hallerde, adli para cezalarının yanı sıra hapis cezaları da uygulanmakta ve suç konusu eşyanın müsaderesi öngörülmektedir. Ancak belirtilen niteliklere sahip olmayan kaçakçılık suçlarında ise yalnızca adli para cezaları uygulanmaktadır (Saygılıoğlu ve Akçin, 2015: 439).

3.1.3.1. Adli Gümrük Suç ve Cezaların Türleri

5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu, özel nitelikte bir ceza kanunu olup ceza hukukunun genel hükümleri bakımından Türk Ceza Kanunu (TCK), soruşturma ve kovuşturma süreçlerinde ise Ceza Muhakemesi Kanunu hükümlerine tabi olarak uygulanmaktadır. Bu kanun, kaçakçılık suçları ve cezalarının yanı sıra kaçakçılıkla mücadele kapsamında yetki, tutanak düzenleme ve nitelikli haller gibi bazı usul hükümlerini de içermektedir (Saygılıoğlu ve Akçin, 2015: 440). Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun önceki düzenlemelerinde kaçakçılık suçları ithalat ve ihracat kaçakçılığı olarak iki temel kategoride incelenmekteyken, sonraki değişikliklerle bu kapsam genişletilmiş ve gümrük kaçakçılığı dört ana başlık altında ele alınmıştır. Günümüzde gümrük mevzuatına aykırı fiiller ithalat kaçakçılığı, ihracat kaçakçılığı, akaryakıt kaçakçılığı suçları ile tütün ve alkollü içkiye ilişkin suçlar şeklinde sınıflandırılmaktadır (Ertem, 2022: 16).

3.1.3.1.1. İthalat Kaçakçılığıyla İlgili Suçlar

İthalat kaçakçılığı, gümrük mevzuatına aykırı olarak gerçekleştirilen ve gümrük kaçakçılığı kapsamında en sık rastlanan suç türlerinden biridir. Bu suç, genel anlamda eşyanın gerekli gümrük prosedürlerine tabi tutulmaksızın Türkiye'ye getirilmesi durumunda ortaya çıkmaktadır. Özellikle yasal gümrük kapılarından gerekli bildirimler yapılmadan eşyanın ülkeye sokulması, bu suçun temel şeklini oluşturmaktadır (Turgut, 2022: 25-26). Ancak ithalat kaçakçılığının daha ağır yaptırımlara tabi olan nitelikli hali, eşyanın belirlenen gümrük kapıları dışında farklı bölgelerden ülkeye sokulması durumunda meydana gelmektedir. Bu tür kaçakçılık faaliyetleri, ülke ekonomisine zarar vermekle birlikte piyasa dengesini bozan haksız rekabet ortamı yaratmakta ve vergi kaybına yol açmaktadır. Ayrıca ithalat kaçakçılığı kapsamında ülkeye getirilen kaçak malların kayıt dışı kalması, devletin vergi gelirlerinde azalmaya sebep olmakta ve ticari güvenliği tehdit etmektedir (Kır, 2018: 89).

İthalat kaçakçılığı ile ilgili suçlar ve bunlara ilişkin yaptırımlar, 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 3. maddesinin ilk yedi fıkrasında düzenlenmiştir. Kanun kapsamında kaçakçılık suçu işleyen kişilere uygulanacak cezai yaptırımlar, suçun işleniş biçimine, kaçak eşyanın niteliğine ve ihlalin ağırlığına bağlı olarak değişiklik

göstermektedir. Özellikle organize bir şekilde ve büyük ölçekli kaçakçılık faaliyetlerinin yürütülmesi durumunda, verilecek cezalar daha ağır hale gelmektedir. Bunun yanı sıra kaçak ithalat yoluyla ülkeye sokulan malların kamu düzeni ve güvenliği açısından risk taşıması halinde, bu suçun daha ciddi sonuçlar doğurabileceği öngörülmektedir. Bu nedenle ithalat kaçakçılığına yönelik denetimlerin sıkılaştırılması ve yasal mevzuatın etkin şekilde uygulanması hem ekonomik kayıpların önlenmesi hem de kaçakçılıkla mücadelede caydırıcılığın sağlanması açısından büyük önem arz etmektedir (Turgut, 2022: 25-26). Söz konusu suç türleri ve bunlara ilişkin yaptırımlar Tablo 2'de sunulmuştur.

Tablo 2. İthalat Kaçakçılığı Suç ve Cezaları

İthalat Kaçakçılığı Suçları	İthalat Kaçakçılığı Cezaları
Eşyayı, gümrük işlemlerine tâbi tutmaksızın ülkeye sokmak.	1 yıldan 5 yıla kadar hapis ve on bin güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılır. Eşyanın gümrük kapıları dışından ülkeye sokulması halinde verilecek ceza üçte birinden yarısına kadar artırılır.
Eşyayı, aldatıcı işlem ve davranışlarla gümrük vergileri kısmen veya tamamen ödenmeksizin ülkeye sokmak.	2 yıldan 5 yıla kadar hapis ve on bin güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılır.
Transit rejimi çerçevesinde taşınan serbest dolaşımda bulunmayan eşyayı, rejim hükümlerine aykırı olarak gümrük bölgesinde bırakmak.	1 yıldan 3 yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılır.
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 yapmak.	1 yıldan 3 yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılır.
Gümrük işlemlerine tabi tutmaksızın ithal edilen eşya ile belli bir amaç için kullanılmak veya işlenmek üzere ülkeye geçici ithalat ve dahilde işleme rejimi çerçevesinde getirilen eşyanın hile ile çıkmış gibi gösterilip ülkede bırakma fiillerinin işlenmesine iştirak etmeksizin, bunların konusunu oluşturan eşyayı, bu özelliğini bilerek ve ticarî amaçla satın almak, satışa arz etmek, satmak, taşımak veya saklamak.	1 yıldan 3 yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılır.
Özel kanunları gereğince gümrük vergilerinden kısmen veya tamamen muaf olarak ithal edilen eşyayı, ithal amacı dışında başka bir kullanıma tahsis etmek, satmak veya devretmek ya da bu özelliğini bilerek satın almak veya kabul etmek.	6 aydan 2 yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılır.
İthali kanun gereği yasak olan eşyayı ülkeye sokmak. (fiil daha ağır bir cezayı gerektiren suç oluşturmadığında)	2 yıldan 6 yıla kadar hapis ve yirmi bin güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılır. İthali yasak eşyayı bu özelliğini bilerek satıl almak, satışa arz etmek, satmak, taşımak veya saklamak ta aynı ceza ile cezalandırılır.

Kaynak: (Kır, 2018: 89).

3.1.3.1.2. İhracat Kaçakçılığıyla İlgili Suçlar

İhracat kaçakçılığı, yasal düzenlemeler gereği ihracı yasak olan malların ülke dışına çıkarılması, ihracatın fiilen gerçekleşmemesine rağmen gerçekleşmiş gibi gösterilmesi ya da ihraç edilen malın cins, miktar, niteliği veya fiyatı üzerinde değişiklik yapılarak ilgili

mevzuat çerçevesinde teşvik, sübvansiyon ya da parasal iadelerden haksız menfaat sağlanması şeklinde tanımlanmaktadır (Turgut, 2022: 27-28).

Yargıtay 7. Ceza Dairesi de ihracat kaçakçılığı suçunu, "Gerek suçun işlendiği tarihte gerekse sonrasında gümrük kapılarında gerçeğe aykırı beyannameler düzenlenerek ihraç edilmemiş malların ihraç edilmiş gibi gösterilmesi veya ihracata konu malın cins, miktar, niteliği ya da fiyatının değiştirilmesi" şeklinde tanımlamaktadır (Y 7. CD T.04.11.2013, E.2013/3274, K.2013/24265). İhracat kaçakçılığına ilişkin suçlar, 5607 sayılı Kanun'un 3. maddesinin 8. ve 9. fıkralarında ele alınmıştır. Bu suç türleri ve uygulanacak yaptırımlar aşağıda tablo halinde sunulmuştur.

Tablo 3. İhracat Kaçakçılığı Suç ve Cezaları

İhracat Kaçakçılığı Suçları	**İhracat Kaçakçılığı Cezaları**
İhracı kanun gereği yasak olan eşyayı ülkeden çıkarmak. (fiil daha ağır cezayı gerektiren başka bir suç oluşturmadığında)	1 yıldan 3 yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılır.
İlgili kanun hükümlerine göre teşvik, sübvansiyon veya parasal iadelerden yararlanmak maksadıyla ihracat gerçekleşmediğinde gerçekleşmiş gibi göstermek ya da gerçekleştirilen ihracata konu malın cins, miktar, evsaf veya fiyatını değişik göstermek. (Beyanname ve eki belgelerde gösterilen ile gerçekte ihraç edilen eşya arasında % 10'u aşmayan bir fark bulunması durumunda, sadece Gümrük Kanunu hükümlerine göre işlem yapılır.)	1 yıldan 5 yıla kadar hapis ve on bin güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılır.

Kaynak: (Kır, 2018: 90).

3.1.3.1.3. Akaryakıt Kaçakçılığı Suçları

Gümrük kaçakçılığı kapsamında önemli bir yer tutan akaryakıt kaçakçılığı, ekonomik ve stratejik etkileri nedeniyle devletler açısından ciddi bir sorun teşkil etmektedir. Akaryakıt, üretim ve ulaşım başta olmak üzere tüm ekonomik faaliyetlerin temel girdilerinden biri olduğundan, yüksek kâr elde etmek isteyen suç örgütleri tarafından kaçakçılığa konu edilmektedir (Arslan ve Balan, 2019: 5). Bu tür kaçakçılık faaliyetleri, devletlerin vergi kaybına uğramasına, kayıt dışı ekonomi ve kara para aklama gibi suç unsurlarının ortaya çıkmasına yol açmaktadır (Danışman, 2010: 352). Türkiye'de akaryakıt kaçakçılığı, Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamında düzenlenmekte olup kaçakçılık fiilleri belirli başlıklar altında sınıflandırılmıştır. Bunlar arasında ulusal marker uygulamasına aykırı

akaryakıt üretimi, satışı ve bulundurulması, izinsiz olarak petrol türevlerinden akaryakıt üretimi ve ticareti ile iletim ve boru hatlarından yasa dışı yollarla akaryakıt temin edilmesi gibi suçlar yer almaktadır (Çıldır ve Denizhan, 2015: 453). Özellikle ulusal marker uygulaması, piyasada yasal olmayan akaryakıtın tespit edilmesini sağlamak amacıyla yürürlüğe konulmuş olup belirlenen seviyenin altında marker içeren veya hiç içermeyen akaryakıtın ticareti suç olarak kabul edilmektedir (Akçin, 2021: 316).

Türkiye'nin jeostratejik konumu, uluslararası akaryakıt boru hatlarının ülke üzerinden geçişini sağlamakta ancak bu durum aynı zamanda kaçakçılık faaliyetleri açısından da risk oluşturmaktadır. Bakü-Tiflis-Ceyhan, TANAP ve Türk Akımı gibi büyük çaplı boru hatları, yasa dışı yollarla akaryakıt teminine açık hedefler arasında yer almakta ve kaçakçılıkla mücadelede sıkı denetim gerektirmektedir (Ertem, 2022: 81-82). Bunun yanı sıra lisansa aykırı tank ve ekipman kullanımı ile yetkisiz ulusal marker üretimi gibi fiiller de akaryakıt kaçakçılığı kapsamında suç olarak değerlendirilmektedir. Kaçakçılıkla mücadele politikaları, devletin vergi kaybını önlemek ve enerji piyasasının istikrarını sağlamak amacıyla şekillendirilmekte, bu çerçevede denetimler ve yasal düzenlemeler sürekli olarak güncellenmektedir (Ertem, 2022: 90-91).

3.1.3.1.4. Tütün ve Alkollü İçkiye İlişkin Suçlar

Tütün ve alkollü içkiye ilişkin kaçakçılık suçları, vergi kayıplarının önlenmesi ve kamu sağlığının korunması açısından büyük önem taşımaktadır. Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda bu tür suçlara yönelik düzenlemeler yer almakta olup özellikle bandrol, etiket, hologram gibi işaretlerin taklit edilmesi, sahte belgelerle temin edilmesi veya usulsüz kullanılması suç olarak tanımlanmıştır. Kanunun (3) maddesinin on altıncı fıkrasında, tütün mamulleri ve alkollü içkilerin ambalajlarında kullanılan resmi işaretleri taklit eden veya bunları bilerek bulunduran, satan ya da kullanan kişilere üç ila altı yıl hapis ve yirmi bin güne kadar adli para cezası öngörülmektedir (Hayrullahoğlu, 2015: 108). Ayrıca on yedinci fıkrada, bu işaretlerin yetkili kurumdan temin edilmesine rağmen usulsüz biçimde kullanılması veya satılması suç olarak belirlenmiştir. Kaçak tütün ve alkol ticareti, devletin vergi gelirlerini azaltmasının yanı sıra halk sağlığını da tehdit etmektedir. Bu doğrultuda, ilgili yasal düzenlemelerle denetim mekanizmaları

güçlendirilmiş ve kaçakçılıkla mücadelede caydırıcı cezalar uygulanması amaçlanmıştır (Karakaş, 2009: 389).

Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemi kapsamında Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumu kapatılmış ve yetkileri Tarım ve Orman Bakanlığı'na devredilmiştir. Bu kapsamda tütün ticareti yapabilmek için yetki belgesi alınması zorunlu hale getirilmiş olup belgesiz ticari faaliyetler kaçakçılık suçu sayılmaktadır (Akçin, 2021: 319). Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun (3) maddesinin on sekizinci fıkrasında, bandrolsüz ya da taklit bandrollü tütün ve alkol ürünlerini ticari amaçla üreten, satan veya satın alan kişilerin cezalandırılacağı belirtilmiştir (Ertem, 2022: 95). Makaron, yani içi boş sigara kâğıdı, ticari amaçla doldurulup satıldığında veya yetkisiz şekilde bulundurulduğunda kaçakçılık suçu oluşmaktadır. Bandrol uygulamaları, vergi kayıplarını önlemenin yanı sıra halk sağlığını koruma amacı da taşımakta ve sahte veya kaçak ürünlerin piyasaya sürülmesini engellemektedir. Bu çerçevede kaçakçılıkla mücadelede etkin denetimlerin sürdürülmesi büyük önem arz etmektedir.

3.1.3.2. Yolcular Tarafından Getirilen Kaçak Eşyalar

5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 6. maddesinin 4. fıkrası uyarınca, yolcuların beyanlarına aykırı olarak üzerlerinde, eşyaları arasında veya taşıma araçlarında bulunan malların ticari nitelik taşıması ya da ithali veya ihracatı yasak eşya kapsamında yer alması durumunda, söz konusu fiillere Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 3. maddesi hükümleri uygulanmaktadır. Buna karşılık, yolcu beraberinde getirilen ve beyan edilmeyen ya da beyana aykırı şekilde getirilen eşyanın ticari nitelikte olmaması halinde, Gümrük Kanunu hükümleri çerçevesinde işlem yapılmaktadır. Bu doğrultuda, eşya sahibine idari para cezası uygulanmakta ve söz konusu eşya iade edilmektedir. Ancak eğer eşyanın ticari mahiyet taşıdığı tespit edilirse bu durum adli nitelikte bir kaçakçılık suçunu oluşturmaktadır (Saygılıoğlu ve Akçin, 2015: 442).

3.1.3.3. Deniz Taşıtlarından Kaynaklı Suçlar

5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 7. maddesi uyarınca, hukuki geçerliliği bulunan bir mazeret olmaksızın izinsiz şekilde gümrük bölgesine girerek sahile veya başka bir gemiye yanaşan deniz taşıtlarının kaptanları, gemide yasak eşya bulunması ya

da taşıma belgelerinde kayıtlı olmayan malların tespit edilmesi durumlarında, kaçakçılık suçuna ilişkin hükümler çerçevesinde cezai yaptırıma tabi tutulmaktadır (Saygılıoğlu ve Akçin, 2015: 442).

Deniz taşıtları, Gümrük Kanunu kapsamında belirlenen güzergahları takip etmekle yükümlü olduğu gibi limanlara ancak yetkili makamların izni ile yanaşabilmekte ve belirlenen limanlar dışında karaya veya başka bir deniz taşıtına yanaşmaktan kaçınmak zorundadır. Söz konusu düzenlemelere aykırı hareket edilmesi ve aynı zamanda yasaklı veya taşıma belgelerinde yer almayan malların tespit edilmesi durumunda kaçakçılık suçu oluşmaktadır (Kır, 2018: 93). Bu bağlamda geminin Türk bandıralı veya yabancı bandıralı olması hukuki sorumluluğun doğması açısından herhangi bir farklılık teşkil etmemektedir. Ayrıca suçun oluşabilmesi için geminin yanaştığı sahilde gümrük idaresinin bulunup bulunmaması da suçun varlığını etkilememektedir. Esas olan, gemide yasaklanmış malların yer alması ya da taşıma belgelerinde kayıtlı olmayan eşyaların bulunmasıdır (Günay, 2007: 162).

Gemide Türkiye'ye ithali yasak olan eşyalar tespit edilirse bu durumda "Türkiye'ye ithali yasak eşyanın ithali" suçu meydana gelmektedir. Taşıma belgelerinde kayıtlı olmayan malların bulunması halinde ise söz konusu eşyaların belirlenen gümrük kapıları dışında gümrüğe tabi tutulmadan ithal edilmesi nedeniyle kaçakçılık suçu oluşmaktadır (Çilesiz, 2011: 428-429). Kanun metninde belirtilen "mazeret", hukuken geçerli bir mazeret olmak zorundadır. Aksi takdirde, fiili durumlar mazeret olarak değerlendirilmeyecek ve suçun hukuki sonuçlarını ortadan kaldırmayacaktır (Yurtcan, 2013: 116).

3.1.3.4. Kaçakçılık Suçlarında Arama, El Koyma ve Güvenlik Önlemleri

Kaçak eşya, her türlü silah, mühimmat, patlayıcı ve uyuşturucu maddelerin bulunduğundan şüphelenilen her türlü kap, ambalaj, taşıma aracı ya da şahısların üzerlerinde gerçekleştirilecek arama ve el koyma işlemleri, Ceza Muhakemesi Kanunu hükümlerine uygun şekilde yürütülmektedir. Gümrük salonlarında ve gümrük kapılarında kaçak eşya bulundurulduğundan şüphelenilen kişilerin üzerleri, eşyaları, yükleri ve taşıtları, gümrük kontrolü çerçevesinde gümrük görevlileri tarafından aranabilmekte, yapılan aramalar sonucunda tespit edilen kaçak eşyalara derhal el konulmaktadır (Seyyidoğlu, 2021: 20-21). Aynı şekilde, gümrük bölgesine, Gümrük Kanunu'nda

belirlenen giriş-çıkış noktaları dışında girilmesi, çıkılması veya bu alanların geçiş amacıyla kullanılması yasaklanmış olup bu alanlarda rastlanan kişiler ile her türlü taşıma aracı yetkili memurlar tarafından durdurularak, gerekli aramalar gerçekleştirilmektedir. Aramalar sonucunda kaçak eşyanın tespit edilmesi durumunda, ilgili eşya hakkında derhal el koyma işlemi uygulanmaktadır (Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu, m.9).

Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 10. maddesi, kaçak eşya taşınmasında kullanılan araçlara yönelik el koyma hükümlerini düzenlemektedir. Buna göre Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamında suç işlendiğinde, suçun işlenmesinde kullanılan taşıtlara Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 128/4. maddesi uyarınca, ilgili taşıtların kayıtlı oldukları sicillere şerh düşülerek el koyma işlemi uygulanmaktadır. Bununla birlikte kaçak eşyanın suçun işlenmesini kolaylaştıracak veya tespiti güçleştirecek şekilde özel olarak hazırlanmış gizli düzenekler içerisinde saklanması ya da taşınması, el konulan taşıtın Türkiye'de sicile kayıtlı olmaması veya soruşturma ve kovuşturma süreci devam ederken kaçakçılık suçunda tekrar kullanılması durumunda, söz konusu taşıt alıkonulmaktadır (Masat, 2018: 188).

Araç sahibi, taşıtın piyasa değeri kadar teminatı el koyma tarihinden itibaren 30 gün içinde gümrük idaresine teslim ettiği takdirde, taşıt iade edilmektedir. Ancak bu sürenin aşılması halinde, aracın tasfiye işlemi başlatılmakta ve soruşturma veya kovuşturma sonucunu beklemeksizin taşıt, tasfiye idaresi tarafından satış yoluyla elden çıkarılmaktadır. Satıştan elde edilen gelir, öncelikle aracın muhafaza ve satış masraflarının karşılanmasında kullanılmakta, kalan tutar ise kovuşturma sonucuna göre ilgili emanet hesabına alınmaktadır. Bu bağlamda taşıtın piyasa değeri; kara taşıtları için kasko bedeli, deniz taşıtları için tekne ve makine sigortası bedeli, sigortasız taşıtlar ile hava ve demiryolu taşıtları için ise piyasa değeri olarak kabul edilmektedir (Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu, m.10/2-3).

3.1.3.5. Yasak Eşyaların İade Süreci

Yabancı ülkelerden gelen ve ithali yasaklanmış eşya, yükleme veya taşıma belgelerinde belirtilerek gümrüğe ulaştırıldığı takdirde, gerekli güvenlik tedbirleri alınarak ve teminat altında geldiği ülkeye veya uygun görülen başka bir ülkeye iade edilmektedir. Kaçakçılık fiilinin konusu, toplum ve çevre sağlığı açısından tehlikeli veya zararlı maddeler ile atık

ürünlerden oluştuğunda, bu tür eşyalar hakkında yalnızca kaçakçılık hükümleri çerçevesinde işlem yapılmakla kalmayıp, aynı zamanda ilgililer hakkında adli soruşturma da başlatılmaktadır. Buna ek olarak söz konusu tehlikeli maddeler, gümrük yetkilileri tarafından gecikmeksizin geldiği ülkeye iade edilmektedir (Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu, m.12/1-2).

3.1.3.6. Müsadere İşlemlerinin Uygulanması

Müsadere, kasıtlı olarak işlenmiş bir suç sonucunda, iyi niyetli üçüncü kişilere ait olmamak kaydıyla suçun işlenmesine özgülenmiş veya suçtan elde edilmiş malların ya da kamu güvenliği, kamu sağlığı ve genel ahlak açısından tehlikeli nitelikte olan ve suçta kullanılmak amacıyla hazırlanmış eşyaların devlet mülkiyetine geçirilmesi sürecidir (Öztürk ve Erdem, 2013: 466). Türk Ceza Kanunu (TCK), müsadere kavramını "Güvenlik Tedbirleri" başlığı altında düzenlemekte olup 54. ve 55. maddelerinde "eşya müsaderesi" ve "kazanç müsaderesi" olmak üzere iki ayrı kategoride ele almaktadır.

Eşya müsaderesi, TCK'nın 54. maddesinde, suçun işlenmesi için kullanılan, suçun işlenmesine tahsis edilen veya suçtan doğan eşyaların müsadere edilmesine yönelik hükümleri içermektedir. Ancak bu eşyaların üzerinde iyi niyetli üçüncü kişiler lehine tesis edilmiş sınırlı ayni haklar bulunuyorsa, müsadere kararı bu haklar saklı kalmak koşuluyla verilmektedir. Müsadere işleminin fiilen gerçekleştirilmesinin mümkün olmadığı durumlarda ise eşyanın maddi değeri kadar para tutarının müsaderesine hükmedilmektedir. Kazanç müsaderesi ise TCK'nın 55. maddesinde düzenlenmiş olup suçtan elde edilen veya suçun konusunu oluşturan maddi menfaatlerin, bunların değerlendirilmesi ya da dönüştürülmesi sonucu ortaya çıkan ekonomik kazançların müsaderesini kapsamaktadır (Güngör ve Toroslu, 2016: 1970).

Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 13. maddesi uyarınca, bu Kanunda tanımlanan suçlara ilişkin olarak TCK'nın eşya ve kazanç müsaderesi ile ilgili hükümleri uygulanmaktadır. Ancak kaçakçılık faaliyetlerinde kullanılan taşıma araçlarının müsadere edilebilmesi için belirli kriterlerin sağlanması gerekmektedir. Bu kriterleri şu şekilde sıralamak mümkündür (Kır, 2018: 94-95):

- Kaçak eşyanın, suçun işlenmesini kolaylaştıracak veya tespit edilmesini engelleyecek şekilde özel saklama düzenekleri içerisinde saklanmış olması veya taşınması,
- Kaçak eşyanın, taşıma aracının yükünün büyük bir kısmını oluşturması veya taşınması için söz konusu aracın kullanılmasının zorunlu olması,
- Kaçak eşyanın, Türkiye'ye girişi veya Türkiye'den çıkışı yasak olan ya da toplum ve çevre sağlığı açısından zararlı nitelikte olmasıdır.
- Ayrıca etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanması neticesinde sanık hakkında cezaya hükmedilmemesi veya kamu davasının düşmesi, suç konusu eşyaya yönelik müsadere kararının uygulanmasına engel teşkil etmemektedir.

4. GÜMRÜK UYGULAMALARINDAKİ İHTİLAFLAR VE ÇÖZÜM YOLLARI

Gümrük uygulamalarındaki ihtilaflar, taraflar arasında bir konuda anlaşmazlık yaşanması durumudur (Tuncer, 2001: 280). Bu ihtilaf, iki tarafın bir konu üzerinde farklı görüşlere sahip olmaları nedeniyle anlaşmazlığa düşmeleri olarak tanımlanabilir. Bu çerçevede vergi ihtilafları, vergi idaresi ile mükellefler arasında vergi dolayısıyla ortaya çıkan hukuki anlaşmazlıklar olarak tanımlanabilir. Gümrük ihtilafları da gümrük idaresi ile yükümlüler arasında gümrük vergileriyle ilgili hukuki ihtilaflardır (Kızılot ve Taş, 2011: 51).

Gümrük idaresi ile yaşanabilecek ihtilaflar yalnızca gümrük vergisiyle sınırlı kalmamaktadır. Geçici depolama yeri açma talebinin reddedilmesi, onaylanmış kişi statüsü başvurusunun kabul edilmemesi, yetkilendirilmiş yükümlü izin belgesinin iptali, dâhilde veya hariçte işleme izin belgesinin verilmemesi gibi durumlar da idare ile kişiler arasında hukuki ihtilaflara yol açabilmektedir. Bu tür ihtilaflar, yalnızca vergilendirme süreçlerinden değil aynı zamanda gümrük işlemlerine ilişkin idari karar ve düzenlemelerden kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla gümrük idaresinin verdiği kararların hukuki denetime tabi tutulması, kişi ve kurumlar açısından hak kayıplarını önlemek adına önemli bir mekanizma oluşturmaktadır (Ülkü, 2015: 28). Bu çerçevede gümrük idaresi ile yükümlüler arasında meydana gelen ihtilaflar yalnızca gümrük vergileriyle sınırlı kalmamakta, gümrük işlemleriyle ilgili farklı alanlarda da anlaşmazlıklar yaşanabilmektedir. Bu ihtilafların çözülmesi hem gümrük idaresi hem de yükümlüler için önemli bir aşamadır. Bu bölümde, gümrük uygulamalarıyla ilgili ihtilaflar ve bunlara ilişkin çözüm yolları üzerinde durulacaktır.

4.1.Gümrük Uygulamalarıyla İlgili İhtilaflar

Gümrük uygulamalarıyla ilgili ihtilaflar, gümrük idaresinin aldığı kararlara, gümrük vergilerinden kaynaklanan durumlara ve tahlil sonuçlarına dayalı ihtilaflar şeklinde üç ana başlık altında toplanabilir.

4.1.1. İdari Kararlarla İlgili İhtilaflar

Gümrük uygulamalarında "karar" terimi, gümrük idaresinin, gümrük mevzuatı ile ilgili olarak belirli bir konuda, kişi ve/veya kişiler üzerinde hukuki sonuçlar doğuran idari bir işlem yapması anlamına gelmektedir (Gümrük Kanunu, m. 3/5). Bu kararlar, mevzuatın uygulanmasını sağlamak amacıyla alınan tasarruflardır. Gümrük mevzuatının uygulanmasıyla ilgili talepte bulunan kişiler, başvurularını gerekli bilgi ve belgelerle birlikte gümrük idaresine iletmelidirler. Gümrük idaresi bu başvuruyu 30 gün içinde karara bağlamalı ve karar yazılı olarak başvuru sahibine bildirilmelidir. Eğer 30 günlük süre içerisinde karar alınması mümkün olmazsa, gümrük idaresi başvuru sahibine haklı gerekçeleri içeren bir yazı ile ek süreyi bildirmelidir.

Gümrük idaresinin aldığı olumsuz nitelikteki kararlar, başvuru sahibine gerekçeli olarak bildirilir ve itiraz yolu açık tutulur. Ayrıca alınan kararlar hemen uygulanır (Gümrük Kanunu, m. 6). Gümrük idaresinden talep edilebilecek konular arasında şu başlıklar yer almaktadır (Durmaz, 2019: 57-58):

- Bağlayıcı tarife veya menşe bilgisi talebi,
- Tercihli tarife ve muafiyet talepleri,
- Eşyanın beyandaki bilgileriyle ilgili değişiklik talepleri,
- Numune alma veya inceleme talebi,
- Fikri hak ihlali nedeniyle eşyanın alıkonulması talebi,
- Kullanılamaz hale gelen eşyanın imha edilmesi veya çıkarılması talebi,
- Kısmi muayene edilen eşyaların tamamının muayenesi talebi,
- Gümrük antreposu veya dahilde veya hariçte işleme izni talepleri.

Ancak gümrük idaresinin verdiği kararlar her zaman başvuru sahibinin beklediği yönde olmayabilir ve bu durumda ihtilaflar ortaya çıkabilir (Ülkü, 2015: 33-34.). Bu tür durumlarda, başvuru sahibi, kararın tebliğinden itibaren 15 gün içinde yazılı olarak bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verilecek bir dilekçe ile itiraz edebilir (Gümrük Kanunu, m. 242/1).

4.1.2. Gümrük Vergileriyle İlgili İhtilaflar

Gümrük vergisi, ticaretin düzenlenmesinde önemli bir rol oynayan bir vergi türüdür ve aynı zamanda ÖTV ve KDV matrahlarını da etkileyen bir faktördür. Bu vergilerin eksik tahsil edilmesi, sadece gümrük vergisi kaybına yol açmakla kalmaz, aynı zamanda bağlantılı olan diğer vergilerde de eksikliklere sebep olmaktadır. Dolayısıyla gümrük vergisinin doğru ve tam alınmaması, vergi sisteminin diğer bileşenlerine de zarar vermektedir (Ülkü, 2015: 29).

Ihtilaflar, gümrük işlemleri sırasında her aşamada ortaya çıkabilmektedir. Gümrük idaresi eşyanın denetimini gerçekleştirdiğinde, beyanlar, taşıma araçları veya eşyanın taşıdığı bilgiler kontrol edilmekte, burada yapılan tespitler ihtilafların çıkmasına neden olmaktadır. Aynı şekilde, eşyanın yükümlüsüne tesliminden sonra yapılan incelemeler ve gümrük denetim elemanlarının tespitleri, daha sonra oluşan ihtilafların temel sebeplerinden biridir (Barlas, 2011). Bu tür ihtilafları ise daha ayrıntılı bir şekilde iki ana başlık altında incelemek mümkündür: birincisi, gümrük vergisine ilişkin matrah, tarife ve konuya yönelik ihtilaflar, ikincisi ise gümrük uygulamalarındaki farklı durumlar nedeniyle ortaya çıkan diğer ihtilaf halleridir.

4.1.2.1. Verginin Konusuna İlişkin İhtilaflar

Verginin konusuna ilişkin ihtilaflar, genellikle gümrük vergisine tabi olan eşyanın niteliklerinin ve mahiyetinin yanlış belirlenmesi veya gümrük vergisinden muaf tutulan eşyalara ilişkin düzenlemelerin hatalı uygulanması sonucunda ortaya çıkmaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2013: 472). Bu tür ihtilafların temelinde, gümrük vergisinin hesaplanabilmesi için eşyanın doğru bir şekilde sınıflandırılması gerekliliği yatmaktadır. Gümrük mevzuatına göre eşyanın niteliklerini en özel şekilde tanımlayan pozisyon, daha genel tanımlamalara sahip pozisyonlara göre öncelikli olarak kabul edilmektedir (Yeşilova, 2015: 69). Dolayısıyla eşyanın özelliklerine uygun olan en spesifik tarifelerin uygulanması gerekmektedir.

Eşyaların teknik özellikleri konusunda herhangi bir belirsizlik olduğunda, bilirkişi incelemesi talep edilebilir. Ancak burada önemli olan bilirkişinin sadece eşyanın teknik niteliklerini değerlendirmesidir; bilirkişi incelemesi, eşyanın hangi tarifeye girdiğini

belirleme amacını taşımaz. Eşyaya ilişkin ikinci bir tahlil yapılmadığı durumlarda, nitelik veya mahiyetin yanlış belirlenmiş olmasından dolayı itiraz edilebilir. Ancak usulüne uygun bir ikinci tahlil yapıldığı takdirde, nitelik veya mahiyetin hatalı belirlenmesi gerekçesiyle itirazda bulunulması mümkün değildir (Kızılot ve Kızılot, 2013: 505). Bunun dışında gümrük vergisinden muaf tutulması gereken eşyalara dair yasal düzenlemelerin hatalı uygulanması veya hiç uygulanmaması da ihtilaflara yol açabilmektedir. Gümrük Kanunu veya özel kanunlar gereğince belirli eşyalara tanınan vergi muafiyetleri veya istisna hükümlerinin uygulanmaması durumunda da bu tür ihtilaflar ortaya çıkabilmektedir.

4.1.2.2. Kıymet Tespitiyle İlgili İhtilaflar

Gümrük işlemlerinde eşyanın matrahının belirlenmesi, gümrük kıymetinin doğru tespitiyle doğrudan ilişkilidir. Gümrük vergilerinin hesaplanmasında eşyanın değeri ve miktarı göz önünde bulundurulmakta, miktar üzerinden alınan vergiler maktu vergiler olarak adlandırılırken, değer üzerinden alınan vergiler nisbi vergiler olarak nitelendirilmektedir (Ülkü, 2015: 30-31). Bu çerçevede, matrah ile ilgili ihtilaflar çoğunlukla gümrük kıymetinin tespit edilmesi aşamasında yaşanmaktadır. Gümrük kıymeti, gümrük tarifesi ve diğer tarife dışı düzenlemelerin uygulanabilmesi için Gümrük Kanunu ve ilgili mevzuat doğrultusunda belirlenen bir değerdir (Gök, 2015: 121-125).

Gümrük vergilerinin hesaplanmasında kıymetin yanlış belirlenmesi, verginin matrahının doğru şekilde hesaplanamamasına yol açmaktadır. Bu durumda gümrük idaresi ile yükümlü arasında, eşyanın kıymetinin doğru şekilde beyan edilip edilmediği ve dolayısıyla matrahın doğru tespit edilip edilmediği konusunda ihtilaflar ortaya çıkmaktadır (Durmaz, 2019: 61). Bu tür ihtilaflara örnek olarak Danıştay 7. Dairesi'nin, gümrük idaresine ibraz edilen faturada gösterilen kıymetin gerçek satış bedeli olmadığına dair verdiği karar verilebilir. Karara göre özet beyan ekindeki yükleme listesinde gösterilen kıymet ile faturalardaki kıymetlerin farklılık göstermesi, ek tahakkuk yapılmasına neden olmuştur (Danıştay 7. Daire, E. 2005/3460 ve K. 2007/2521). Bu tür ihtilafların önlenmesi için gümrük kıymetinin tam ve doğru şekilde beyan edilmesi gerekmektedir. Ayrıca hem yükümlülerin hem de gümrük idaresi görevlilerinin, kıymetin tespitine ilişkin mevzuatı doğru şekilde anlamaları önem arz etmektedir (Gök, 2015: 121-

125). Bu alandaki ihtilafların çözülmesinde, müşavirlik firmaları büyük rol oynamaktadır ve bu tür hizmetler ülkemizde yaygın bir şekilde sunulmaktadır (Yağcı, 2009: 64). Bunun yanı sıra GATT Kıymet Anlaşması, kıymet belirleme sürecine ithalatçı ile gümrük idaresinin aktif bir şekilde katılımını öngörmektedir. Anlaşma, her iki tarafın da kıymeti doğru bir şekilde tespit etmesini sağlamak amacıyla istişare yapılmasını teşvik etmekte ve böylece kıymet ihtilaflarının azaltılmasına katkı sağlamayı hedeflemektedir.

4.1.2.3. Tarifeyle İlgili İhtilaflar

Gümrük tarifesi, ithalat ve ihracat işlemlerinde uygulanan vergi oranlarının belirlenmesinde temel bir rol oynar (Yaren, 2015: 87). Yabancı menşeli malların bir ülkeye girişinde, her bir ürün belirli bir gümrük tarifesi cetveline göre sınıflandırılır ve bu sınıflandırma üzerinden vergilendirilir (Ercan, 2009: 15). Bu tarifeler, ürünlerin cins, tür ve özelliklerine göre ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. Ancak Gümrük Tarife Cetveli karmaşık bir yapıya sahip olup her ürün için doğru sınıflandırma yapmak zaman zaman zorlu hale gelebilmektedir. Özellikle tarifedeki yanlış sınıflandırmalar hem gümrük idaresi hem de yükümlüler için önemli sorunlara yol açabilmektedir (Gök, 2015: 121).

Tarifeyle ilgili ihtilaflar, genellikle ürünün doğru tarifeye yerleştirilmemesi veya yanlış beyan edilmesi sonucu ortaya çıkar. Örneğin Danıştay'ın ithal edilen fotokopi makinasının hangi gümrük tarife pozisyonuna ait olduğuna dair verdiği karar, tarifeyle ilgili bir ihtilaf örneği sunmaktadır. Bu kararda, fotokopi makinasının doğru tarifeye yerleştirilmesi gerektiği ve elektrostatik fotokopi makinelerinin belirli pozisyonlarla vergilendirilmesi gerektiği vurgulanmıştır (Durmaz, 2019: 63). Yanlış tarife sınıflandırması, fazla ya da eksik vergi tahsilatına neden olarak gümrük idaresi ve yükümlüler arasında hukuki ihtilafları tetikleyebilmektedir (Gök, 2015: 125). Bu nedenle gümrük tarifelerinin doğru bir şekilde uygulanması, tarifeye ilişkin ihtilafların önüne geçilmesinde önemli bir adım olarak öne çıkmaktadır.

4.1.2.4. Diğer İhtilaflar

Uluslararası ticaretin dinamikleri, birçok düzenleme ve anlaşmanın uygulanmasını gerektirmektedir. Ancak bu düzenlemelerin hatalı bir şekilde uygulanması veya hiç

uygulanmaması, gümrük işlemlerinde ciddi ihtilaflara yol açabilmektedir. Özellikle diplomatik muafiyetler, NATO eşyası veya serbest ticaret anlaşmaları gibi uluslararası sözleşmelerin yanlış ya da eksik uygulanması, vergilendirme süreçlerinde hatalara neden olabilir ve bu da yükümlülerin itiraz haklarını doğurur. Avrupa Birliği mevzuatına uyum sağlanması için yapılan ürün güvenliği ve denetimlerine ilişkin yapılan uygulamalarda, teknik düzenlemeler ve/veya ürün güvenliğine ilişkin alınan önlemler kapsamında gümrük idareleri ile ilgili yükümlüler arasında doğan ihtilaflar da önemli bir yer tutmaktadır. Ayrıca eşyanın menşei, gümrük vergilerinin hesaplanmasında kritik bir rol oynar. Menşei, eşyanın üretildiği veya işlendiği ülkeyi belirleyen bir kavram olup çeşitli ticaret avantajları, indirimli tarifeler veya yerli üretimin korunmasına yönelik önlemlerle doğrudan ilişkilidir. Bu nedenle menşe ile ilgili yapılan hatalar – ister yükümlü tarafından gerçek dışı bir menşe beyanı, ister gümrük idaresi tarafından hatalı menşe tespiti – ciddi ihtilaflara yol açabilmektedir. Böyle durumlarda yükümlüler, uygulanan hatalı vergilendirme işlemine karşı itiraz yoluna başvurabilmektedir (Ülkü, 2015: 32).

4.1.3. Tahlil Sonuçlarıyla İlgili İhtilaflar

Gümrük vergilerinin hesaplanmasında, eşyanın doğru tarife pozisyonunun belirlenmesi önemli bir yer tutmaktadır. Ancak bu belirleme işlemi her zaman kolay olmamaktadır. Eşyanın niteliklerinin doğru bir şekilde tespit edilmesi için bazen kimyevi tahlil yapılması gerekebilmektedir. Beyan edilen eşyanın kimyevi analizinin yapılması sonucunda, eşyanın farklı bir tarife pozisyonunda yer alması gerektiği anlaşılabilir. Bu durumda, ek vergi tahakkukları ve para cezaları uygulanması söz konusu olabilmektedir (Ülkü, 2015: 34).

Eşyanın doğru tarife pozisyonunun tespit edilmesi için yapılan kimyevi tahlil sonuçlarına karşı yükümlüler itiraz edebilme hakkına sahiptirler. Bu durum, özellikle eşyanın tarife pozisyonunun belirlenmesinde hatalı bir değerlendirme yapıldığını düşünen yükümlüler için önem arz etmektedir. Tahlil sonuçlarına itirazlar, gümrük idaresi tarafından yapılan ek vergi tarhiyatına veya para cezası uygulamalarına karşı başvurulabilen bir yoldur (Gök, 2015: 129-130).

Yükümlüler, gümrük idaresinin uyguladığı vergi tarhiyatının ve cezaların doğru olup olmadığından emin olduklarında, süresi içinde itiraz etme ya da uzlaşma yoluna başvurma

imkanına sahiptirler. Bu aşamada, doğru beyanda bulunmuş olan yükümlüler, kendi haklarını koruma altına alabilmek için ilgili itiraz süreçlerini başlatabilirler. Böylece tahlil sonuçlarından kaynaklanan ihtilafların çözümü sağlanabilir.

4.2. Gümrük Uygulamalarındaki İhtilaflara İlişkin Çözüm Yolları

Günümüzde, idari ve adli ihtilafların dava sürecine girmeden karşılıklı anlaşmalarla veya dostane bir şekilde çözülmesini hedefleyen alternatif ihtilaf çözüm yöntemleri geliştirilmiştir. Bu yöntemler, özellikle şahıs ile idare arasındaki ihtilafların, idari yargıya başvurulmadan çözülmesini sağlamayı amaçlamaktadır. Bu yaklaşım, adli ve idari yargının iş yükünü hafifletmek ve ihtilafları daha hızlı bir şekilde çözmek amacıyla kamu yararını gözetmektedir (Karaarslan, 2019: 72).

Vergi hukukunda da benzer bir çözüm yaklaşımı benimsenmektedir. Mükellef ile idare arasındaki ihtilaflar, ya barışçıl yollarla (idari çözümler) ya da yargı yolu ile çözülebilmektedir (Akdoğan, 2004: 68-69). Mükellef, bu iki çözüm yolundan birini seçme hakkına sahiptir. İsterse, idare ile barışçıl yollarla çözüm arayabilir, isterse doğrudan yargı yoluna başvurabilir. Ancak gümrük vergileri ile ilgili ihtilaflarda, idari çözüm yolları tükenmeden yargı yoluna başvurulması mümkün değildir (Akın, 2010: 44). Bu çerçevede, çalışmanın bu bölümünde, gümrük ihtilaflarının çözülmesinde başvurulabilecek idari çözüm yöntemleri ele alınacak ve takip eden bölümde ise yargı yolu ile bu ihtilafların çözümü tartışılacaktır.

4.2.1. İdari Çözüm Yolları

Gümrük uygulamalarında ortaya çıkan ihtilafların çözümünde, idari çözüm yolları mükellefler için öncelikli bir seçenek olarak sunulmaktadır (Kır, 2018: 101-102). İdari çözüm yolları, bireylerin yargı yoluna gitmeden sorunlarını gümrük idaresi nezdinde çözmelerine olanak tanımakta ve süreçleri daha hızlı ve maliyetsiz hale getirmektedir. Bu yollar, vergi ve cezalarda indirimi, pişmanlıkla beyanı, ihtirazi kayıtla beyanı, uzlaşmayı ve itirazı kapsayarak mükelleflere çeşitli avantajlar sağlamaktadır. Gümrük Kanunu ve mevzuatlarla düzenlenmiş bu idari yollar, mükelleflerin beyanlarındaki hataları gönüllü olarak düzeltme, ödemelerinde indirim talep etme veya uzlaşma gibi süreçlere başvurmalarına imkân tanımaktadır (Es, 2019: 78-82).

İdari çözüm yolları, mükelleflerin hukuki haklarını koruma altına alırken aynı zamanda idarenin iş yükünü de hafifletmektedir. Örneğin pişmanlıkla beyan uygulaması, vergi veya cezadan kaçınmak için değil yapılan yanlış beyanların düzeltilmesi için önemli bir seçenek olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu yollara başvurularak yapılan taleplerin idare tarafından hızlı ve etkin bir şekilde değerlendirilmesi, yargı yoluna başvurunun gerekliliğini azaltarak taraflar arasındaki ihtilafların daha ılımlı bir çözüm sürecine taşınmasına katkı sağlamaktadır (Akın, 2010: 44; Gök, 2015: 130-132).

4.2.1.1. Peşin Ödeme İndirimi

Gümrük idaresi tarafından tahakkuk ettirilen ve muhatabına tebliğ edilen gümrük vergileri ile cezaların, herhangi bir itiraz veya uzlaşma yoluna gidilmeksizin, tebliğ tarihinden itibaren süresi içinde ödenmesi durumunda, belirli bir indirim uygulanmaktadır (Gökçelik, 2019: 4). Bu düzenleme kapsamında, Kabahatler Kanunu'nun 17'nci maddesinin 6. fıkrası uyarınca, yalnızca idari para cezalarının ödeme süresi içerisinde ödenmesi halinde %25 oranında indirim sağlanmakta olup bu uygulama "peşin ödeme indirimi" olarak adlandırılmaktadır. Ancak gümrük vergilerinin peşin ödenmesi durumunda herhangi bir indirim söz konusu olmamakta, ayrıca Gümrük Kanunu'nun 244'üncü maddesi çerçevesinde uzlaşma sağlanan cezalar için de peşin ödeme indirimi uygulanmamaktadır (Kaya, 2019: 208). Gümrük idaresi tarafından verilen cezalara karşı peşin ödeme sisteminin benimsenmesindeki temel amaç, tahsilatın hızlandırılmasıdır. Bununla birlikte yükümlülerin peşin ödeme sisteminden faydalanmaları, idari veya yargısal itiraz yollarına başvurmalarına engel teşkil etmemektedir (Kabahatler Kanunu, 17/6).

4.2.1.2. Pişmanlıkla Beyan

Pişmanlıkla beyan, yükümlülerin beyannameye ilişkin hatalarını düzeltmeleri veya eksik beyanda bulunmaları durumunda başvurabilecekleri bir mekanizma olarak tanımlanmaktadır. Bu uygulama doğrudan bir ihtilaf çözüm yöntemi niteliğinde olmamakla birlikte potansiyel ihtilafların ortaya çıkmadan engellenmesini sağlayan bir düzenleme olarak öne çıkmaktadır. Ancak gümrük idaresi tarafından ilgili konuya ilişkin bir tespit yapılmışsa, pişmanlık hükümlerinden yararlanma imkânı bulunmamaktadır. Bu nedenle yükümlülerin pişmanlık beyanında bulunabilmeleri için idarenin herhangi bir

inceleme veya tespit gerçekleştirmesinden önce başvuruda bulunmaları gerekmektedir (Gökçelik, 2019: 11).

Gümrük Kanunu'nun 234/3'üncü maddesi uyarınca, aynı Kanunun 234/1 ve 234/2'nci maddelerinde düzenlenen aykırılıkların, idare tarafından tespit edilmeden önce beyan sahibince bildirilmesi durumunda, uygulanacak ceza oranı %10'a indirilmektedir. 07.07.2009 tarihinde 5911 sayılı Kanun ile yürürlüğe giren bu sistemin temel amacı, firmaların beyan etmeleri gereken ancak çeşitli nedenlerle beyan edilmemiş aykırılıkları, idarenin tespit etmesinden önce kendiliğinden bildirmeye teşvik edilmesidir (Kaya, 2019: 208). Böylece gümrük idaresinin tespit edemeyeceği aykırılıkların beyan edilmesi sağlanırken, vazgeçilen ceza miktarı karşılığında ilgili vergilerin tahsil edilmesi hedeflenmektedir.

4.2.1.3. İhtirazi Kayıt Yoluyla Beyan

İhtirazi kayıt, yükümlülerin beyanlarının bağlayıcılığı ilkesi çerçevesinde ortaya çıkan kısıtlamalara karşı geliştirilmiş bir yöntem olarak kabul edilmektedir. Bu durum, yükümlülerin kendi beyanlarına dayanılarak tahakkuk ettirilen vergiler bakımından, itiraz ve yargı yoluna başvuru imkânına ilişkin tartışmaları beraberinde getirmektedir. Ancak ihtirazi kayıt, bu sınırlamayı aşarak yapılan işlemlerin yargı denetimine tabi tutulabilmesine imkân tanımaktadır (Kaya, 2019: 209). Bu sistem kapsamında yükümlüler, gümrük idaresi ile yaşadıkları ihtilaflar doğrultusunda yaptıkları beyanlarda, itiraz ve dava haklarını saklı tutabilmektedirler.

Vergi Usul Kanunu'nun 2. Maddesi uyarınca gümrük vergi ve resimleri bu Kanun kapsamı dışında tutulduğu için bu vergilere dair usuller GK'nın 242. Maddesi çerçevesinde değerlendirilmektedir. GK. 245/1.f. bendinin 5911 sayılı Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile yürürlükten kaldırılması ve VUK 378/2.f. bendinin beyanname yoluyla tarh olunan gümrük vergilerini kapsamaması nedeniyle, ihtirazi kayıtta bulunmadan tarh olunan vergilere yönelik iptal davası açılabilir (Ateşağaoğlu, 2025: 110).

İdarenin yorumu doğrultusunda ortaya konan engelleri aşmak için doğrudan kendi iradelerini yansıtan bir beyan yerine, idarenin belirlediği prosedürlere uymak suretiyle

hukuki haklarını saklı tutarak işlem yapabilmektedirler. Bu yöntemin en büyük avantajı, vergisel ihtilaflarda ortaya çıkmaktadır. Çünkü ihtirazi kayıt ile beyan verilmesi durumunda, gümrük idaresi tarafından yüksek tutarda vergi ödenmesi gerekliliği doğsa da Gümrük Kanunu çerçevesinde yüksek vergi cezalarına maruz kalınmamaktadır. Aynı zamanda herhangi bir cezai işlem uygulanmadığı için firmanın gümrük idaresi nezdindeki risk durumu artmamakta, bu da sonradan yapılacak denetimler açısından önemli bir avantaj sağlamaktadır (Gökçelik, 2019: 5).

Her ne kadar ihtirazi kayıt veya ihtirazi kayıtla beyan kavramları, doğrudan GK ya da GY'de düzenlenmemiş olsa da yargı kararlarında uygulanabilir bir yöntem olarak kabul edilmektedir (Kaya, 2019: 208). İptal davası açmak için gümrük beyanlarında ihtirazi kayıt bulunması gerektiğine dair Danıştay kararları mevcuttur (Ateşağaoğlu, 2025: 110-111). 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesi kapsamında, ihtirazi kayıt şerhi düşülmüş beyannameler dolayısıyla yükümlülerin dava açma hakları bulunmaktadır. Ancak şerh düşülmemiş bir beyannameye dayanarak tahakkuk eden vergiler için yargı yoluna gitmek mümkün değildir. Bu hakkın kullanılabilmesi için ihtirazi kaydın, beyannamenin tescil edildiği gün konulması gerekmekte olup tescil tarihinden sonra verilen bir ihtirazi kayıt dilekçesinin yargı yoluna başvuru hakkı sağlamayacağı açıktır (Kaya, 2019: 208).

4.2.1.4. Uzlaşma Yolu

Uzlaşma, taraflar arasında mevcut veya ortaya çıkabilecek anlaşmazlıkların, karşılıklı ödünler verilerek çözüme kavuşturulmasını sağlayan bir yöntem olarak tanımlanmaktadır (Candan, 2006: 260). Vergi hukuku açısından, mükellef ve idare arasındaki vergi ihtilaflarının yargıya taşınmadan, belirlenen şartlar çerçevesinde anlaşma yoluyla çözülebilmesine imkân tanımaktadır. Hukuki niteliği açısından "sulh akdi" mi yoksa "idari akit" mi olduğu konusunda çeşitli tartışmalar bulunmakla birlikte (Yılmaz, 2009: 326), uygulamada uzlaşmanın, yargı sürecinin önüne geçerek kamu alacaklarının tahsilini hızlandıran bir mekanizma olduğu kabul edilmektedir.

Türk vergi mevzuatına 1963 yılında giren uzlaşma müessesesi, zaman içerisinde kapsamını genişletmiş ve tarhiyat öncesi ihtilafları da içerecek şekilde düzenlenmiştir. Ancak gümrük mevzuatında yerini alması, Vergi Usul Kanunu'na kıyasla yaklaşık 50 yıl

gecikmeli olarak 2011 yılında gerçekleşmiştir. Bu gecikmenin temel nedenleri arasında gümrük ihtilaflarının itiraz süreciyle çözülememesi, yargıya taşınan davaların çoğunlukla idare aleyhine neticelenmesi, vergi cezalarının yüksek olması ve artan dava yükünün bütçeye getirdiği maliyet gibi unsurlar yer almaktadır (Karadağ ve Organ, 2014: 382). Özellikle gümrük idaresinin farklı düzenlemelerle birçok sorumluluğa sahip olması, bu sistemin yürürlüğe girmesini geciktiren faktörlerden biri olmuştur.

6111 sayılı Kanun ile GK'nın 244'üncü maddesinde düzenlenen gümrük uzlaşma müessesesi, VUK'taki uzlaşma sisteminden belirli farklılıklar içermektedir. Gümrük Kanunu'nda tarh aşaması düzenlenmediğinden, VUK'ta olduğu gibi tarhiyat öncesi veya sonrası şeklinde bir ayrım bulunmamaktadır. Ancak her iki düzenlemede de uzlaşma konusu, vergi ve para cezalarının miktarı ile sınırlı tutulmuştur. Bununla birlikte kaçakçılık gibi adli nitelikteki suçlarla bağlantılı ihtilaflarda uzlaşma yoluna gidilmesi mümkün değildir (Hepaksaz, 2015: 713). Bu durum, vergi kaçakçılığı gibi suçlarda devletin mükellefle pazarlık yapmasının hukuki açıdan sakıncalı görülmesiyle açıklanmaktadır.

Gümrük mevzuatı çerçevesinde uzlaşma talebinde bulunulması, itiraz sürecini durdurmakta ve eğer uzlaşma sağlanamazsa itiraz süresi kaldığı yerden devam etmektedir. Ancak yargı yoluna gidilebilmesi için öncelikle idari itiraz sürecinin tamamlanmış olması gerekmektedir. Bu yönüyle VUK kapsamındaki düzenlemeden farklılık göstermekte ve itiraz süreci ile uzlaşma süreci eşzamanlı olarak işletilememektedir (Yıldız, 2016: 101). Dolayısıyla mükellef açısından stratejik bir karar verme süreci gerektirmektedir.

GK'nın 244'üncü maddesi ve 27.08.2011 tarihli Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği ile detayları belirlenen gümrük uzlaşma müessesesi, gümrük idaresine vergi alacaklarını hızlı ve etkin bir şekilde tahsil etme imkânı tanımaktadır (Bozkurt, 2011b: 109). Bu çerçevede, 2011 yılında yürürlüğe giren sistem kapsamında, uzlaşma başvuruları yapılmış ve bunların sonucunda uzlaşmaya ilişkin alacaklar tahsil edilmiştir. Ancak yayımlanan verilerde idare, konu ve ceza türleri itibarıyla detaylı bilgilere yer verilmemesi, sistemin etkinliği hakkında kapsamlı bir değerlendirme yapılmasını zorlaştırmaktadır.

4.2.1.4.1. Uzlaşmanın Kapsamı

Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanan Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği (GUY), gümrük işlemlerine ilişkin vergi alacakları ile para cezalarının uzlaşma kapsamını ve bu kapsamdaki işlemlerin hangi esaslar çerçevesinde yapılabileceğini belirlemektedir (Üzümçeker, 2019: 50). Beyan kontrolü çerçevesinde gümrük idaresi tarafından tespit edilen veya tespitten önce yükümlü tarafından bildirilen farklılıklar sebebiyle tahakkuk eden gümrük vergi alacakları, GK'nın 244'üncü maddesi uyarınca uzlaşma konusu yapılabilmektedir. Bu düzenleme, gümrük yükümlülüğünden doğan vergi borçları ve para cezaları için kanun hükümlerinin yanlış yorumlanmasından veya yeterince nüfuz edilememesinden kaynaklanan ihtilafları uzlaşma kapsamına dahil etmektedir (GK, m. 244).

GUY, denetim türlerine göre uzlaşmaya konu olabilecek farklılıkları da detaylandırmıştır. Yükümlü tarafından verilen beyanların; doğrudan gümrük idaresi veya ikinci muayene yetkisi bulunan görevlilerce kontrol edilmesi, ikincil kontrol, sonradan kontrol ya da ertelenmiş kontrol işlemlerine tabi tutulması neticesinde ortaya çıkan vergi farkları ve para cezaları uzlaşmaya dahil edilmektedir (GUY, m. 4). Bu bağlamda Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğü bünyesinde yapılan ikincil kontroller, beyan edilen bilgilerin sistemde kayıtlı verilerle karşılaştırılmasını ve gerektiğinde bölge müdürlüklerindeki kontrol şubeleri tarafından daha kapsamlı incelemeler yapılmasını öngörmektedir. Bu işlemler sonucunda belirlenen ve yükümlüye tebliğ edilen vergi alacakları ile para cezaları GUY'da belirtilen çerçevede uzlaşmaya konu edilebilmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2013: 287).

Gümrük idaresinin tespitinden önce yükümlü tarafından bildirilen farklılıklarda ise cezalar yüzde 90 indirimle uygulanmaktadır. Ancak uzlaşma kapsamına girebilmesi için yükümlü veya ceza muhatabının, eksiklik veya aykırılıkların kanun hükümlerinin yanlış yorumlanması veya yeterince anlaşılmamasından kaynaklandığını ya da yargı kararları ve idarenin olayda farklı görüşlere sahip olduğunu belirterek uzlaşma talep etmesi gerekmektedir (GK, m. 244). Diğer yandan basit hatalar veya dikkatsizlikten kaynaklanan vergi farkları nedeniyle oluşan alacaklar ise uzlaşmaya dahil edilmemektedir.

4.2.1.4.2. Uzlaşma Komisyonları ve Yetkileri

Gümrük uzlaşma sürecinde başvuruların değerlendirilmesi amacıyla Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonları ile Merkezi Uzlaşma Komisyonları olmak üzere iki farklı yapı oluşturulmuştur. Her iki komisyon da üç üyeden oluşmakta olup kararlarını oy çokluğuyla almaktadır. Komisyonlar, tüm üyelerinin katılımıyla toplanmakta, üyelerden birinin herhangi bir nedenle görevde bulunmaması halinde yerine vekâlet eden kişi komisyonda yer almaktadır (GUY, m. 7).

Uzlaşmaya konu alacak miktarının 3.000.000 TL'ye kadar olan kısmı (bu tutar dâhil) Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonları tarafından değerlendirilirken, bu tutarı aşan başvurular Merkezi Uzlaşma Komisyonları tarafından karara bağlanmaktadır. Aynı nitelikteki birden fazla gümrük müdürlüğüne bağlı işlemlere yönelik uzlaşma taleplerinde ise 3.000.000 TL'yi aşmamak kaydıyla en yüksek alacak tutarına sahip Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü yetkili olmaktadır (GUY, m. 9/1-2).

Aynı gün içerisinde birden fazla uzlaşma talebinin değerlendirilmesi gerekiyorsa, Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlükleri bünyesinde tek bir uzlaşma komisyonu oluşturulmaktadır. Ancak 10.000 TL'den az uzlaşma talepleri için komisyon toplanmaz. Bununla birlikte iki veya daha fazla yükümlüye ait uzlaşma başvurularının toplam tutarı 10.000 TL'yi aşarsa, bu talepler tek bir uzlaşma komisyonunda görüşülebilmektedir (GUY, m. 7).

Komisyonların yetki alanlarının belirlenmesinde;

a) Her kalem eşyaya ilişkin gümrük vergileri ile vergi aslına bağlı düzenlenen cezaların toplamı,
b) Beyanname kapsamında birden fazla kalem olması halinde ilgili kalemlere ait toplam alacak miktarı,
c) Aynı nitelikteki alacaklara ilişkin birden fazla işlemin bulunması durumunda toplam alacak tutarı, göz önünde bulundurulmaktadır (GUY, m. 9/3).

Vergi aslına bağlı olmayan cezalar ve usulsüzlük cezaları ise ayrı ayrı değerlendirilmektedir. Aynı nitelikte birden fazla para cezası olması halinde toplam tutar dikkate alınmaktadır (GUY, m. 9/4). Öte yandan vergi aslına bağlı olan ve olmayan

cezaların birlikte uygulanması durumunda, uzlaşma komisyonlarının yetki sınırları belirlenirken her iki ceza türünün toplam tutarı esas alınmaktadır (GUY, m. 9/7).

4.2.1.4.3. Uzlaşma Başvuru Süresi ve Şekli

Uzlaşma talebinde bulunulması için belirlenen süre, ilgili vergi alacakları ve cezalara ilişkin kararın yükümlüye tebliğ edilmesinden itibaren on beş gün olarak belirlenmiştir (GK, m. 244; GUY, m. 11/1). Ancak gümrük vergileri ve cezalarının tebliğ tarihleri farklılık gösterebilmektedir.

Uzlaşma talebinde bulunabilmek için dava açılmamış olması gereklidir. Uzlaşma talebi yapıldığında, itiraz ve dava açma süresi kendiliğinden durmaktadır. Uzlaşmanın gerçekleşmemesi veya uzlaşmaya varılamaması hâlinde, askıya alınan süre kaldığı yerden yeniden işlemeye başlamaktadır. Ancak sürenin bitimine beş günden az bir süre kalmış ise beş güne tamamlanmaktadır. Yükümlüler, aynı anda hem itiraz hem de uzlaşma yoluna başvuramazlar. Uzlaşma görüşmelerinin başarısızlıkla sonuçlanması hâlinde, ilgili alacaklar itiraz/dava yoluna başvurabilir. Ancak uzlaşma sağlanamayan ya da sonuçsuz kalan durumlarda yeniden uzlaşma başvurusu yapılması mümkün değildir (GK, m. 244; GUY, m. 14, 22, 25).

Uzlaşma talebinde bulunabilecek kişiler Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 12. Maddesinde belirtilmiştir. Bu kapsamda yükümlü, yükümlünün temsilcisi, özel vekâletname verilmiş olması şartıyla gümrük müşaviri, veli, vasi veya aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden yükümlü ile müştereken ve müteselsilen sorumlu olan kişiler uzlaşma başvurusu yapabilmektedir.

Uzlaşma talebinin, yetkili kişiler tarafından Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nde belirtilen usul ve esaslara uygun şekilde, gerekli evraklarla birlikte yetkili uzlaşma komisyonuna sunulması gerekmektedir. Yetkisiz bir uzlaşma komisyonuna yapılan başvurular, yetkili komisyona iletilmektedir. İştirak nedeniyle ceza uygulanan her birey ayrı ayrı uzlaşma talebinde bulunabilmekte ancak uzlaşma sonucu yalnızca başvuruda bulunan kişi için geçerli olmaktadır.

Aynı nitelikteki alacakların birden fazla gümrük müdürlüğü veya bölge müdürlüğü kapsamında olması durumunda, bu alacakların toplamı tek bir uzlaşmaya konu

edilebilmektedir. Bu tür durumlarda, başvurunun yetkili uzlaşma komisyonuna yapılması esastır. Ancak yükümlünün detaylı bilgi sunması koşuluyla işlemin gerçekleştirildiği herhangi bir gümrük idaresine de başvuruda bulunulabilmektedir (GUY, m. 10).

4.2.1.4.4. Uzlaşma Talebine İlişkin İnceleme

Uzlaşma talep dilekçesi, uzlaşma komisyonunun sekreterya hizmetlerini yürüten birim tarafından öncelikli ve ivedilikle usul yönünden incelemeye tabi tutulmaktadır. Bu inceleme kapsamında, başvuru sahibinin yetkisinin bulunup bulunmadığı, başvurunun süresi içinde yapılıp yapılmadığı, alacağın uzlaşma kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği ve uzlaşmanın komisyonun yetki alanına girip girmediği gibi hususlar dikkate alınmaktadır. Eğer başvuru, usul şartlarını taşımıyor ise değerlendirmeye alınmamaktadır. Bu durum, ilgili kişiye resmî yazı ile veya elektronik ortamda bildirilerek tebliğ edilmektedir (Kır, 2018: 116).

Başvurudaki usule ilişkin eksiklikler giderilebilir nitelikte ise yükümlüye eksiklikleri tamamlaması için başvuru süresinin sonuna kadar ek süre tanınmaktadır. Başvurunun süresinin sonunda yapıldığı ve usule ilişkin eksikliklerin bulunduğu hâllerde, bu eksikliklerin giderilmesi için üç iş günü ek süre verilmektedir. Ancak tanınan ek sürede eksikliklerin giderilmemesi durumunda, uzlaşma talebi reddedilmektedir. Ret kararına karşı, itiraz veya yargı yolu açıktır ve genel hukuk kuralları çerçevesinde dava edilebilmektedir. Eğer uzlaşma başvurusunda usule ilişkin bir eksiklik bulunmuyorsa, sekreterya birimi ilgili alacaklara dair işlem dosyasının bir örneğini derhal ilgili gümrük idaresinden temin etmektedir. Uzlaşmaya konu alacağa ilişkin yapılan işlemler ve ihtilafın geçirdiği aşamalar hakkında bir bilgi notu hazırlanarak, bu not sekretarya tarafından vakit kaybetmeksizin komisyona iletilmektedir (Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, m. 13).

4.2.1.4.5. Uzlaşma Görüşmeleri ve Sonucu

Uzlaşma görüşmelerine yükümlü, veli veya vasi bizzat katılmak zorundadır. Ancak yükümlünün katılamaması hâlinde, özel yetkilendirilmiş temsilcisi ya da gümrük müşaviri görüşmelere katılarak tutanakları imzalayabilir. Görüşmelere en fazla üç kişi katılabilmektedir (GUY, m. 15).

Uzlaşma talebi kabul edildiğinde görüşme tarihi, yeri ve saati içeren davetiye en az beş gün önceden yükümlüye yazılı veya elektronik olarak tebliğ edilmektedir. Gerekli hâllerde uzlaşma ertelenebilir. Görüşmeler şu üç şekilde sonuçlanmaktadır: uzlaşmanın vaki olması, uzlaşmanın vaki olmaması ve uzlaşmanın temin edilememesi. Sonuç ne olursa olsun, üç nüsha tutanak düzenlenerek biri yükümlüye verilmektedir. Tutanak tarihi, tebliğ tarihi olarak kabul edilmektedir (GUY, m. 16).

Uzlaşma talebi, komisyon kaydına girdikten sonra en geç kırk beş gün içinde sonuçlandırılmalıdır. Ancak detaylı inceleme gerektiren durumlarda bu süre aşılabilmektedir. Komisyonun toplanabilmesi için uzlaşma talebine konu alacak tutarının 10.000 TL'yi aşması gerekmektedir. Aksi durumda, farklı yükümlülerin başvuruları birleştirilerek tek bir uzlaşma dosyası oluşturulabilir (GUY, m. 18).

Uzlaşma gerçekleşirse, uzlaşılan tutarlar kesinleşmekte ve gümrük vergileri ile para cezaları buna göre düzeltilmektedir (GUY, m. 21). Ancak uzlaşma sonucunda alınan kararlar itiraz, şikâyet, idari inceleme veya yargı denetimine konu edilememektedir (GK., m. 244/3, GUY, m. 21/3). Bu durum, idarenin işlemlerinin yargı denetimine tabi olması gerekliliği açısından eleştirilmektedir.

Uzlaşmanın vaki olmaması durumunda, komisyonun kesin teklifi tutanağa geçirilir ve bir nüshası yükümlüye verilir. Bu durumda, dava açma süresi kaldığı yerden devam etmektedir. Yükümlü, itiraz/dava hakkını kullanabilir ya da 15 gün içinde komisyonun nihai teklifini kabul edebilir (GUY, m. 16/6).

Uzlaşmanın temin edilememesi, yükümlünün görüşmelere katılmaması veya tutanağı imzalamaması hâlidir. Bu durumda, sebep tutanağa geçirilerek ilgili mercilere bildirilir (GUY, m. 16/5). Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi hâlinde, yükümlüler itiraz/dava haklarını kullanabilir ancak aynı alacaklar için tekrar uzlaşma talebinde bulunamazlar (GUY, m. 22).

4.2.1.4.6. Uzlaşılan Tutarın Ödenmesi

Uzlaşma talebine ilişkin yapılan görüşmelerin ardından, uzlaşmanın vaki olması durumunda üzerinde mutabık kalınan tutarın, uzlaşma tutanağının yükümlüye tebliğ edildiği tarihten itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekmektedir. Bu ödeme süresi, genel

usullere göre belirlenmektedir. Ayrıca uzlaşılan vergilerin ait olduğu gümrük beyannamesinin tescil tarihi ile uzlaşma tutanağının imza tarihi arasında geçen süre için 6183 sayılı AATUHK hükümlerine dayanarak belirlenen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanacaktır (GUY, m. 24).

Uzlaşma sürecinde, uzlaşılan cezalarla ilgili olarak Kabahatler Kanunu'nun 17'nci maddesinin 6. fıkrası uyarınca, peşin ödeme indiriminden faydalanılamayacaktır. Yani yükümlüler, uzlaşma talep edilen cezalar için peşin ödeme indirimi hakkından yararlanamayacaktır (GUY, m. 23). Bununla birlikte uzlaşma talebine konu alacak olan eşyanın teminat karşılığında teslim edilmesi durumunda, uzlaşmanın vaki olması halinde uzlaşılan tutar, alınan teminattan tahsil edilir. Teminat, nakden ödeme yapılması halinde ise geri iade edilecektir. Eğer uzlaşma vaki olmazsa, teminat ve diğer işlemler gümrük mevzuatında belirtilen genel hükümler çerçevesinde değerlendirilir (GUY, m. 26).

4.2.1.5. İtiraz

Gümrük idaresi ile yükümlüler arasında en yaygın karşılaşılan idari çözüm yolu itiraz yoludur. Bu yol, Gümrük Kanunu'nun 242. maddesinde itiraz yolu şu şekilde düzenlenmiştir (Gümrük Kanunu, m. 242):

- Yükümlüler, kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı, tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde bir üst makama ya da üst makam yoksa aynı makama, yazılı bir dilekçe ile itiraz edebilirler.
- İdareye intikal eden itirazlar, otuz gün içinde karara bağlanarak ilgili kişiye tebliğ edilir.
- İtiraz dilekçelerinin süresi içinde yanlış makama verilmesi halinde, itiraz süresinde yapılmış sayılır ve idarece yetkili makama iletilir.
- İtirazın reddi kararlarına karşı, işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı mercilerine başvurulabilir.

Mülga 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nda (1972), itiraz sebepleri aşağıdaki şekilde belirtilmiştir (Ülkü, 2015: 53):

- Eşyanın vergi tahakkukuna esas tutulan teknik mahiyet ve niteliklerinin yanlış tespiti,

- Eşyanın tarifeye uygulanmasında yapılan hatalar,
- Kıymet esasına göre vergiye tabi eşyanın kıymetinin yanlış tespiti,
- Milletlerarası anlaşmaların yanlış tatbik edilmesi veya hiç dikkate alınmaması,
- Muaflık hükümlerinin yanlış uygulanması ya da hiç uygulanmaması,
- Ağırlık esaslarının yanlış uygulanması,
- Eşyanın menşeinin yanlış tespit edilmesi.

Yapılan son düzenleme ile itiraz sebepleri daha geniş kapsamlı şekilde "itirazlar" başlığı altında toplanmıştır (Çelikkaya, 2001: 199-200). Bu düzenlemede itirazlar şu şekilde sınıflandırılmaktadır:

- Gümrük vergilerine itiraz,
- Cezalara itiraz,
- İdari kararlara itiraz,
- Tahlil sonuçlarına itiraz.

Bir başka yaklaşımla gümrük vergilerine, cezalara ve idari kararlara itirazı "genel itiraz", tahlil sonuçlarına itirazı "özel itiraz" usulleri olarak adlandırabiliriz (Yağan, 2012: 4). İtiraz müessesesi, uyuşmazlığın yargı önüne taşınabilmesi için tüketilmesi zorunlu bir aşamadır. Yükümlüler veya ceza muhatapları, yapılan işlemin hukuka uygun olmadığı iddiasında iseler, bu iddialarını öncelikle itiraz aşamasında ileri sürmelidirler. Aksi takdirde direk dava yoluna başvurulması halinde açılan dava idari merci tecavüzü nedeniyle reddedilecektir (Edem, 2012: 421; Öz, 2008: 100). Yükümlüler kendi beyanları üzerine tahakkuk eden gümrük vergilerine karşı itiraz yoluna başvuramazlar. Beyan üzerine tahakkuk eden vergilere karşı itiraz yoluna gidilebilmesi, beyannamenin tescil edildiği tarihte beyannameye ihtirazi kayıt konulması veya bu kaydı içeren dilekçenin anılan tarihte idarenin kaydına girmesine bağlıdır (Ülkü, 2015: 54). Diğer taraftan yükümlüler, itiraz ile Gümrük Kanunu'nun 244'üncü maddesinde düzenlenen uzlaşma haklarını aynı anda kullanamazlar. Uzlaşmaya konu edilen alacaklar, uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde itiraza konu olabilir (Öner, 2017: 534).

4.2.1.5.1. İtirazın Kapsamı ve Başvuru Süresi

Gümrük mevzuatına dayanan itiraz prosedürü, yükümlülerin gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlar gibi çeşitli düzenlemelere karşı başvurabileceği bir çözüm yolu olarak öne çıkmaktadır. Gümrük Kanunu'nun 242. maddesi, yükümlülerin kendilerine tebliğ edilen vergiler, cezalar ve idari kararlara karşı bir üst makama başvurabilme hakkını tanımaktadır. Söz konusu başvuruların belirli bir süre içerisinde yapılması gerektiği de açıkça belirtilmiştir. Bu süre, başvuruların geçerliliği açısından son derece önemlidir çünkü belirtilen süre zarfında yapılan başvurular, işlemlerin doğru bir şekilde ilerlemesi açısından kritik bir rol oynamaktadır (Kır, 2018: 103).

Gümrük vergileri tanımına, ithalat ve ihracat işlemleri sırasında uygulanan ve gümrük idaresi tarafından tahsil edilmesi gereken vergi ve benzeri yükümlülükler dâhil edilmektedir. Bu vergilerin yanı sıra bu vergilere bağlı olan cezalar da itiraza konu olabilmektedir. Ayrıca Gümrük Kanunu'na tabi diğer para cezaları da bu kapsama girmektedir (Gümrük Kanunu, m. 242). Ancak tahsilat aşamasına geçildiğinde bu tür cezalar için farklı bir usul takip edilmekte ve 6183 sayılı AATUHK hükümleri geçerli olmaktadır (Yüce ve Çelikkaya, 2016: 179).

Yükümlülerin itiraz edebileceği diğer bir alan ise idari kararlardır. Bu kararlar, gümrük mevzuatına dayanan düzenlemeleri içerir ve gümrük idaresinin uygulamaları ile doğrudan ilişkilidir. Ancak mevzuat dışı idari kararlar, itiraz prosedürüne dâhil edilmemektedir (Kır, 2018: 103). Yükümlülerin itiraz başvuruları, kendilerine tebliğ edilen kararın ardından 15 gün içinde yapılmalıdır. Bu süre, hak düşürücü nitelik taşımaktadır ve süresi içinde yapılmayan başvurular yasal olarak geçerli sayılmamaktadır (Yüce ve Çelikkaya, 2016: 180). Ayrıca başvuruların zamanında yapılmış sayılabilmesi için itiraz dilekçesinin posta ile gönderilmesi durumunda postaya verildiği tarih, doğrudan yapılacak başvurularda ise ilgili gümrük idaresine kaydının yapıldığı tarih esas alınacaktır (Gümrük Yönetmeliği, m. 585/4).

İtiraz sürelerinin hesaplanmasında 6183 sayılı AATUHK'un 8. maddesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 18/1. maddesi ve İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 8/1. maddesi dikkate alınmakta olup tebliğ edilen tarihin süre hesabında dikkate alınmaması gerektiği vurgulanmaktadır (Kılıç, 2013: 375).

4.2.1.5.2. İtirazın Karara Bağlanması

Gümrük Kanunu'nun 242. maddesi çerçevesinde yapılan itirazlar, Gümrük Yönetmeliği'nin 586. maddesi uyarınca, başvuruya ilişkin belgeler ve eşyaya dair örneklerin incelenmesiyle otuz gün içinde karara bağlanmaktadır. Bu süre içinde karar alınamaması durumunda, gümrük idaresi, Kanun'un 6. maddesinin ikinci fıkrasına göre ek süre talep edebilir. İtirazın değerlendirilmesi sırasında, gerekli görülen ek sürelerin başvuru sahibine gerekçeleriyle bildirilmesi gerekir.

Gümrük Yönetmeliği'nin 587. maddesi gereğince, itiraz başvurusu üzerine karar verilmeden önce yükümlülerin eşya çekme talebinde bulunmaları durumunda belirli koşulların yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu koşullar arasında, kararın yükümlüye tebliğ edilmesi, yapılan vergi tahakkukları ile gümrük idaresinin tahakkuk ettirdiği vergiler arasındaki farkın teminata bağlanması ve uyuşmazlığın idari yargıya taşınması gibi şartlar yer almaktadır. Ancak vergi tahakkukunun kesinleşmemesi durumunda ve idare ile yükümlü arasındaki ihtilaf, yasal kısıtlamalarla çelişirse, bu prosedür uygulanmayacaktır. Ayrıca düşük kıymet beyanı şüphesiyle yapılan kıymet araştırmasında, araştırmanın bir yıl içinde sonuçlanmaması halinde, mevcut verilere dayanarak işlem yapılacaktır (Fındık, 2016: 16).

İtiraz başvurularının reddedilmesi durumunda, yükümlüler kararın verildiği yerdeki idari yargı mercilerine başvurabilmektedir (Gümrük Kanunu, m. 242/4). Dava açma süresi vergi mahkemeleri için 30 gündür (IYUK, m. 7). Ayrıca gümrük vergilerine itiraz başvurusunun yapılması, ödeme süresini keser ve bu süre, ilgili kararın tebliğinden itibaren yeniden başlar (Gümrük Kanunu, m. 198/2).

Kanun'un 243. maddesi kapsamında, kimyevi tahlil sonuçlarına itiraz durumunda, ilk tahlili yapan kimyager dışında iki kimyager tarafından ikinci bir tahlil yapılması öngörülmektedir. Yükümlü, talep etmesi durumunda gümrük kimyageri olmayan bir gözlemci kimyagerin de tahlilde yer almasını isteyebilecektir. Eğer, laboratuvar sadece üç kimyagerle hizmet veriyorsa tahlil itirazı, en yakın gümrük idaresindeki laboratuvara yönlendirilecektir. İtiraz sonucu yapılan ikinci tahlil, eşyanın teknik özelliklerini belirlemede kesindir.

4.2.1.5.3. İtirazın Gümrük Vergilerinin Ödenme Süresine Etkisi

Gümrük Kanunu'nun 198. maddesi, gümrük vergilerinin ödenmesiyle ilgili süreyi düzenlemektedir. Bu maddeye göre yapılan kontrol ve denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı tespit edilen gümrük vergileri ile işlemleri daha sonra yapılmak üzere teslim edilen eşyaya ilişkin gümrük vergilerinin, yükümlüye tebliğ edildiği tarihten itibaren on beş gün içinde ödenmesi zorunludur (GK. m. 198/1). Bu ödeme süresinin tebliğle başlaması, tahakkuk işleminin geçerliliğini ve etkili bir işlem olduğunu göstermektedir. Ancak Gümrük Kanunu'nun 242. maddesi uyarınca, itiraz başvurusu yapılması durumunda ödeme süresi durmaktadır (Kılıç, 2013: 387). Bu durumda, itiraz kararını veren idare veya yargı mercisinin kararının tebliğinden sonra on beş günlük ödeme süresi yeniden başlar.

İtirazın gümrük vergisi ve buna ilişkin para cezaları üzerindeki etkisi, Gümrük Kanunu'nun 232. maddesi ile de ilişkilidir. İtiraz, yalnızca gümrük vergisi ile ilgili bir uygulama durdurucu etkiye sahipken, gümrük vergisiyle birlikte alınan para cezalarının tahsilatı, itiraz yapılsa bile durdurulmamaktadır (Candan, 2017: 445). Bu nedenle itiraz edilmesine rağmen gümrük idaresi, kararın uygulanmasını ve para cezalarının tahsilini gerçekleştirebilmektedir.

Gümrük Kanunu'nun 197. maddesi uyarınca, tebliğ edilen gümrük vergileri, süresi içinde itiraz edilmemesi veya idarî yargı mercilerine başvurulmaması halinde kesinleşir. Dava açılması durumunda ise mahkemenin yükümlü aleyhine verdiği kararın gümrük idaresine tebliğ edilmesinin ardından vergi tahsil edilebilir (GK. m. 197/5).

4.2.1.5.4. İtirazın Para Cezasına Etkisi

Genel bütçeye gelir kaydedilmesi gereken idarî para cezalarının tahsil edilebilmesi için söz konusu cezaların kesinleşmesi gerekmektedir. Kabahatler Kanunu'nun 17. maddesinin 4. fıkrası uyarınca, genel bütçeye gelir olarak kaydedilen gümrük idaresine ait para cezalarının tahsil edilebilmesi için idari ve yargısal çözüm yollarının tamamlanması beklenmektedir (Kabahatler Kanunu, m.17/4). Bu durum, itiraz sürecinin tamamlanması ve para cezasına ilişkin kararların kesinleşmesi gerektiğini ortaya

koymaktadır. Ancak itiraz süresi devam etmekte iken, para cezasının tahsili gerçekleştirilememektedir.

4.2.1.5.5. İtirazın İdari Karara Etkisi

Gümrük Kanunu'nun 6. maddesinde yer alan düzenlemeye göre gümrük idarelerince verilen yazılı kararlar, gerekçeli olarak ve itiraz yolu açık bir şekilde alınmaktadır. Kararın içeriğinde, itiraz hakkının açıkça belirtilmesi zorunludur. Ayrıca alınan kararlar gümrük idaresi tarafından derhal uygulamaya konulmaktadır. İdari kararlar, iptal edilmediği veya geri alınmadığı sürece geçerliliğini korumaktadır. Bu durumda, idari kararlara yapılan itirazlar, söz konusu kararların uygulanmasını durdurmaz (Gümrük Kanunu, m. 6). Yani itiraz süreci, kararların yürürlüğe girmesini engellemez; yalnızca kararın yeniden incelenmesini sağlar.

4.2.2. Sulh Çözüm Yolu

Yargı organlarının artan iş yükü, yargılamaların uzamasına ve bu durumun performans üzerinde olumsuz etkiler yaratmasına yol açmaktadır. Uzayan davalar, bireylerin arzu edilen sonuçlara ulaşmasını engelleyerek hem zaman kaybına hem de maddi kayıplara sebep olmaktadır. Bu sebeplerden ötürü, ihtilafların çözümü için yargı yoluna başvurulmadan önce kullanılabilecek alternatif çözüm yöntemleri arayışı başlamıştır. Bu arayış, tarafların anlaşarak ihtilafları ortadan kaldırmalarını sağlamak amacıyla düzenlemelerin yapılmasına öncülük etmiştir (Hasoğlu, 2016: 1982).

Sulh çözüm yolu, 659 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile düzenlenmiş bir çözüm yöntemidir. Kararnamenin 12. maddesi uyarınca, idarelerin taraf olduğu hem adli hem de idari eylemler sonucu ortaya çıkan ihtilaflar için sulh yoluna başvurulması mümkündür (Hasoğlu, 2017: 80). Bu düzenleme ile idari işlemler nedeniyle hakları ihlal edilen kişiler, dava açma süresi içerisinde başvuruda bulunarak uğramış oldukları zararın sulh yoluyla giderilmesini isteyebilmektedir.

2011 tarihli 659 sayılı KHK, idari işlemlerden kaynaklanan ihtilaflar için sulh başvurusu yapılmasını teşvik eden hükümler içermektedir. KHK, sulh başvurusu üzerine dava açma süresinin duracağını, başvuruların 60 gün içinde sonuçlandırılmasının zorunlu olduğunu ve bu süre içinde sonuçlanmayan başvuruların reddedilmiş sayılacağını belirtmektedir.

Ayrıca başvuruların reddedilmediği takdirde, hukuki uyuşmazlık değerlendirme komisyonuna gönderileceği ve komisyonun raporunun ilgili mercilere sunulacağı açıklanmıştır. Başvuru sahibine, sulh tutanağının imzalanması için en az 15 günlük süre tanınması gerekmektedir; eğer bu tutanak kabul edilmezse, uyuşmazlık tutanağı düzenlenerek ilgili tarafa verilecektir. Önemli bir diğer nokta ise sulh yoluyla çözülmüş bir konuda dava açılmasının mümkün olmamasıdır (Çapraz, 2021: 133).

Sulh çözüm yolunun uygulanabilmesi için idarenin işlem ve eylemleri nedeniyle bir zararın ortaya çıkması gerekmektedir. Vergilere dair ihtilaflarda, sulh çözüm yolunun kullanılabilir olup olmadığı, somut bir zarar meydana gelip gelmediğine göre değerlendirilmektedir. Gümrük idaresinin işlemleri sonucunda hakları ihlal edilen kişiler, 659 sayılı KHK'nın 12. maddesi uyarınca, tam yargı davası açmadan önce idareye başvurabilir ve ihtilaflarını sulh yoluyla çözebilirler (Şişman ve Uyanık, 2018: 76).

İzahat uygulaması, Gümrük Kanunu'nda yeni bir düzenleme olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 413. maddesine göre mükellefler, vergi durumları ve uygulamalarına ilişkin belirsizlikler konusunda Gelir İdaresi Başkanlığı veya yetkili diğer mercilerden yazılı izahat talep edebilmektedir. Gümrük Yönetmeliği'nin 580/A maddesinde de yükümlülerin gümrük mevzuatının uygulanması hakkında izahat talep edebileceği belirtilmiştir. Eğer gümrük idaresi, yükümlüye yanlış izahat verirse, Gümrük Kanunu'nun 231. maddesinin 5. fıkrası uyarınca idari para cezası ve faiz uygulanması söz konusu olmayacaktır (Çapraz, 2021: 134). Gümrük mevzuatının karmaşık yapısı göz önünde bulundurulduğunda, izahat uygulamasının mükellefler için olumlu sonuçlar doğurması beklenmektedir.

4.2.3. Yargısal Çözüm Yolu

İdarenin eylem ve işlemleri, anayasal bir güvence olarak her türlü denetime açık tutulmuştur. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 125. maddesi gereği, "İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır." Bu hüküm, gümrük vergileri ile ilgili ortaya çıkan ihtilafların, idari çözüm yolları tükenmeden doğrudan yargıya taşınamayacağını belirler. Gümrük vergi ve ceza kararları hakkında yargısal çözüm arayışı, idari başvuruların tamamlanmasından sonra mümkündür. Dolayısıyla itiraz yolunun

reddedilmesi veya idarenin yasal süre içinde yanıt vermemesi durumunda, yükümlüler vergi mahkemelerine başvurarak yargısal süreci başlatabilmektedirler (Şahin, 2019: 99).

Yargısal çözüm yolları, gümrük vergisi ve ceza kararları konusunda yapılan başvuruları hem maddi hem de hukuki açıdan derinlemesine incelemektedir. Bu süreçte, dava konusunun tutarına göre farklı mahkemeler ve başvuru süreçleri devreye girmektedir. 2025 yılı itibarıyla vergi davalarında duruşma talep etme sınırı 388.000 TL'dir. Konu itibariyle 44.000 TL'ye kadar olan davalar vergi mahkemelerinde görülmekte ve bu davalar kesinleşmektedir. Ancak dava tutarının 44.000 TL'yi aşması durumunda, vergi mahkemesinin kararına karşı Bölge İdare Mahkemesi'ne istinaf başvurusu yapılabilmektedir. Dava tutarı 1.324.000 TL ve üzeri olan davalarda ise istinaf başvurusu sonrası Danıştay'a temyiz başvurusu yapılabilir (Gül, 2018: 20, İdari Yargılama Usulü Kanunu, m. 17, 45, 46).

Yargısal süreçlerde karar verme yetkisi, dava konusu tutara bağlı olarak farklı mahkemeler arasında paylaştırılmaktadır. Bu çerçevede, 44.000 TL'ye kadar olan uyuşmazlıklar Vergi Mahkemesi tarafından karara bağlanmaktadır. 44.000 TL ile 1.324.000 TL arasındaki davalarda ise Vergi Mahkemesi kararlarına karşı Bölge İdare Mahkemesi'nde istinaf yolu açıktır. 1.324.000 TL'yi aşan uyuşmazlıklarda ise Vergi Mahkemesi ve Bölge İdare Mahkemesi'nin yanı sıra Danıştay da devreye girmekte ve nihai karar mercii olarak görev yapmaktadır (Terzi, 2019: 41, İdari Yargılama Usulü Kanunu, m. 17, 45, 46).

Yargısal çözüm yolları, yalnızca ihtilafların çözülmesini sağlamakla kalmaz, aynı zamanda idarenin eylem ve işlemlerinin hukuki denetimini de sağlar. Bu süreçte, yargı kararları ile idari işlemlerin yasaya uygun olup olmadığı belirlenir ve nihai bir çözüm elde edilir. İdari çözüm yollarında çözüme ulaşamayan ihtilaflar, yargısal süreçte "çekişme" temelinde ele alınır ve tarafların hakları güvence altına alınır (Öncel ve diğerleri, 1998: 185-186).

İlk derece mahkemesinin verdiği kararın istinaf veya temyiz başvuruları ile yeniden değerlendirilebilmesi sürecinde, Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay farklı inceleme yöntemleri uygular. Bölge idare mahkemesi, istinaf başvurularında hem hukuki hem de maddi yönleriyle kararın doğruluğunu değerlendirir. Bu inceleme sonucunda, mahkeme

ya kararı onaylar ya da iptal ederek yeni bir karar verir. Danıştay ise temyiz başvurularında yalnızca hukuka uygunluk denetimi yaparak kararın hukuka aykırı olması durumunda, kararı bozarak dosyayı yeniden değerlendirilmek üzere bölge idare mahkemesine gönderir (Şahin, 2019: 100). Danıştay'ın nihai kararı bozmadan kesinleştirirse işlem tamamlanmış sayılmaktadır.

Yargı sürecinde, vergi ve cezalara ilişkin tahsilatlar, mahkeme tarafından yürütmeyi durdurma kararı verilmedikçe devam etmektedir. Ancak davanın sonucunun yükümlü lehine olması durumunda, tahsil edilen vergi ve cezalar iade edilmektedir (Ercan, 2012: 203). Bu süreç, mükelleflerin haklarını koruma ve idarenin eylemlerini denetleme işlevi görmektedir. Yargısal çözüm yolları hem gümrük vergisi ihtilaflarında adaletin sağlanması hem de idari işlemlerin hukuka uygunluğunun denetlenmesi açısından kritik bir rol oynamaktadır.

5. GÜMRÜK İHTİLAFLARI İLE İLGİLİ ÖRNEK OLAY İNCELEMESİ VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

5.1. Araştırmanın Yöntemi

"Gümrük İhtilafları ve Çözüm Yolları" başlıklı bu araştırmada nitel yöntem takip edilmiştir. Nitel araştırma, insanın kendi potansiyelini anlaması, sırlarını çözmesi ve bireysel çabasıyla inşa ettiği sosyal yapı ve sistemlerin derinliklerini keşfetmek amacıyla geliştirdiği bilgi üretme biçimlerinden biri olarak tanımlanmaktadır. Bu araştırma yaklaşımı, bireylerin ve toplumların karmaşık yapısını anlamaya yönelik olarak detaylı ve bağlamsal bilgiler elde etmeyi amaçlar. Nitel araştırmalar, insan davranışlarını, düşüncelerini, duygularını ve toplumsal ilişkileri anlama sürecinde, sosyal bilimler başta olmak üzere pek çok disiplin tarafından benimsenmiş ve çeşitli yöntemlerle uygulanmıştır (Baltacı, 2019: 370).

Nitel yöntemde ele alınan araştırma için uygun desenin belirlenmesi kritik bir süreci içermektedir. Seçilen desen, ortaya atılan problemin tanımlanmasına ve anlaşılmasına olanak sağlayacak özellikte olması gerekmektedir. Nitel araştırma desenleri; olgu bilim, gömülü kuram, örnek olay araştırması, etnografik araştırma olarak sıralanabilir (Tutar, 2023: 341). Bu araştırma için uygun desen, örnek olay araştırma desenidir.

Örnek olay araştırma deseni, belirli bir olay, durum veya sorunun kapsamlı bir şekilde incelenmesini sağlayan desendir. İngilizcede "case study" olarak tanımlanan desen, ulusal yazında farklı adlandırılmalarla kavramsallaştırılmıştır: durum çalışması (Yıldırım ve Şimşek, 2006), vaka çalışması (Özcan, 2024; Vural Akar ve Cenkseven, 2005), örnek olay araştırma deseni (Ergün, 2023; Topçu ve Kurtulmuş, 2017). Farklı gibi görünse de hepsi "case study" kavramının karşılığı olarak kullanılmaktadır. Bu araştırmada örnek olay araştırma deseni kavramı kullanılmıştır.

Örnek olay araştırma deseni özellikle sosyal bilimler, işletme yönetimi, sağlık hizmetleri ve pazarlama gibi disiplinlerde yaygın olarak kullanılmaktadır. Gerçek hayattan alınan olayları, süreçleri ve ilişkileri detaylı bir şekilde ele alarak vakayı etkileyen faktörleri, karar alma mekanizmalarını ve olası sonuçları analiz etmeyi amaçlamaktadır (Özcan,

2024: 10). Örnek olay araştırma deseninde güncel bir sosyal olgu, kendi doğal ortamında, bağlama bağlı kalınarak araştırmacının herhangi bir kontrolü olmadan derinlemesine incelenmektedir.

Örnek olay çalışmasının temel amacı, incelenen durum hakkında derinlemesine bilgi edinmek ve olgunun doğasını anlamaktır. Bu süreçte, araştırmacılar "ne", "nasıl", "niçin" ve "nedir" gibi sorulara yanıt arayarak olayın bağlamsal çerçevesini ortaya koymaya çalışırlar (Pham, 2018'den akt. Tutar, 2023: 342). Bu yöntem, özellikle karmaşık ve çok boyutlu sosyal olguların anlaşılmasına katkı sağlamakta ve araştırmacılara derinlemesine analiz yapma imkânı sunmaktadır.

Örnek olay araştırma deseninde araştırmaya konu olan vakalar tanımlamaya, betimlemeye, bağlamsal analize, kendi bağlamında derinlemesine incelemeye elverişli olması gerekmektedir. Tutar (2023: 344), bir olay ya da olgunun incelemeye uygun olmasındaki kriterleri şu şekilde özetlemektedir:

- Güncel ve devam eden bir problem olması,
- İncelemeye konu olan olayın sınırlarının belirsiz olması ve sınırların araştırmacı tarafından ortaya konulması,
- Nasıl ve neden sorularına yanıt bulmaya uygun bir durum olması,
- Olayın bütüncül bir özellikte olması,
- Bahse konu olay; birey, grup, iş süreçleri ya da toplumla ilgiliyse, herhangi bir karar, süreç ya da beklenmedik bir durum söz konusu ise örnek olay yöntemi kullanılmaktadır.

Bu araştırma için örnek olay araştırma deseni gümrük ihtilaflarının derinlemesine incelenmesi amacıyla tercih edilmiş olup inceleme beş vaka üzerinden yapılmıştır. Seçilen olaylar güncelliğini koruyan ve etkisi devam eden bütüncül özellikteki olaylardır. Araştırma kapsamında ele alınan olaylar aynı zamanda iş süreçleri ve alınan kararları kapsamaktadır. Araştırmada örnek olaylar belirlenirken "ihtilaf konusunda idari itiraz gerçekleşmiş ve yargı sürecine gidilmiş olması" ve "güncel olması" kriterlerine dikkat edilmiştir. Araştırmada gizlilik ilkesi gereği özel bilgilere yer verilmemiş ve gerçek isimler kullanılmamıştır.

Yıldırım ve Şimşek (2008: 286), nitel yöntemle yürütülen araştırmalarda görüşme, gözlem ve doküman inceleme olmak üzere üç şekilde veri toplanacağını belirtmektedir. Yin'e (2018) göre bu süreçte araştırmacılar; doğrudan ve katılımcı gözlem, görüşmeler, arşiv kayıtları, belgeler, fiziksel eser inceleme şeklinde altı farklı teknikle veri toplayabilmektedir (akt. Ergün, 2023: 146). Yin (2018), Yıldırım ve Şimşek'in (2008) üç kategoride tanımladığı veri toplama tekniklerini detaylandırarak sunmuştur. Her iki sınıflandırmanın birbiriyle örtüştüğü görülmektedir. Bu araştırmada Yıldırım ve Şimşek (2008) araştırmasında belirtilen veri toplama tekniklerinden doküman analizi tekniği kullanılmıştır.

Örnek olay araştırma deseninin seçildiği araştırmalarda veri analiziyle ilgili de standart bir uygulama bulunmamaktadır. Yıldırım ve Şimşek (2008: 286), elde edilen verilerin nasıl analiz edileceği konusunda araştırmanın problemi ve alt problemlerine işaret ederek bu doğrultuda verilerin düzenlenmesini ve yorumlanmasını önermekte ve alt problemlere yanıt niteliğinde olmayan veri setinin kapsama alınmaması gerektiğini belirtmektedir.

Bailey (1982), dokümanların bazı durumlarda bir araştırmanın tam veri setini oluşturabileceğini belirtmektedir. Bu durumda, dokümanların araştırmanın amacına uygun biçimde kapsamlı bir içerik analizine tabi tutulması gerekmektedir (akt. Yıldırım ve Şimşek, 2008). İçerik analizi, verilerin sistematik olarak tanımlanmasını ve bu verilerde örtük biçimde yer alan anlamların ortaya çıkarılmasını amaçlayan bir süreçtir (Yıldırım ve Şimşek, 2008). Bu araştırmada analiz süreci, her vakanın bağlamsal yapısını anlamaya ve gümrük ihtilaflarının çözümüne ilişkin örüntüleri ortaya koymaya olanak sağlamıştır.

5.2. Etik Boyut ve Vakaların Belirlenmesi

Araştırmada incelenen vakalar, araştırmacının gümrük ve dış ticaret danışmanlığı faaliyetleri kapsamında karşılaştığı ve çözüm süreçlerinde yer aldığı ihtilaflardan seçilmiştir. Vakaların seçiminde, idari itiraz veya yargı sürecine konu olmuş, güncelliğini koruyan ve çözüm süreçlerinin tamamlanmış ya da devam etmekte olduğu durumlar esas alınmıştır. Etik ilkelere uygunluk sağlamak amacıyla araştırmada firma adı, kişi bilgisi ve taraflara ilişkin özel veriler paylaşılmamıştır. Vakalar, yalnızca olgusal nitelikleri ve hukuki süreçleri açısından ele alınmış; analizlerde kimliği açığa çıkarabilecek unsurlar

dışlanmıştır. Dava numaraları, ilgili sürecin doğrulanabilirliğini göstermek amacıyla kısmen verilmiş ancak tarafların tanınmasına yol açmayacak biçimde sunulmuştur. Araştırma, insan katılımcı içermediği ve profesyonel deneyim kaynaklı dokümanlara dayandığı için etik kurul onayı gerektirmemektedir. Bununla birlikte çalışma araştırma etiği, gizlilik, nesnellik ve çıkar çatışmasından kaçınma ilkeleri çerçevesinde yürütülmüştür.

5.3. Araştırmanın Bulguları

Araştırma kapsamında beş örnek olay seçilmiş ve derinlemesine incelenmiştir. Öncelikle olayın ne olduğu hakkında detaylı bilgi sunulmuş ardından ihtilafın nasıl gerçekleştiği açıklanmıştır. İhtilafın hangi yolla çözüme kavuşturulduğu açıklanarak genel bir değerlendirme yapılmıştır.

5.3.1. Birinci Örnek Olay: Yanlış Tarife Koduyla Yapılan Beyana İlişkin Ek Tahakkuk ve Ceza İşlemleriyle İlgili İhtilaf ve Çözüm Yolu

Araştırma kapsamında incelenen birinci olayda, 24.07.2015 tarih ve 16..98 sayılı, 27.07.2015 tarih ve 16..44 sayılı serbest dolaşıma giriş beyannameleri kapsamında ithal edilen eşyalar içerisinde yer alan ve 9004.90.10.00.19 GTİP'te beyan edilen 3D (3 boyutlu) gözlüklerin 8528.72.20.00.00 GTİP'te beyan edilmesi gerektiğinden bahisle yapılan ek tahakkuk ve para cezası işlemlerine vaki itirazın reddine ilişkin işletilen yargı süreci değerlendirilmektedir.

İstanbul Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğünün 25.08.2015 tarih ve ..7 sayılı kararına karşı 14. Vergi Mahkemesinde açılan davada, davacı tarafından işlemin hukuka aykırı olduğu belirtilerek bahse konu gözlüklerin kıymetinin ithal edilen televizyonun içerisinde yer aldığı ve bu doğrultuda da vergilerinin ödendiği; gözlükler için ayrı bir bedel ödenmediği ve sadece ek ürün güvenliği denetimi için ayrı bir bedelsiz fatura ile sisteme tanıtıldığı ve bir vergi kaybına yol açmadığı belirtilmiştir. Yeniden vergi tahakkukunun yapılmasıyla mükerrer vergilendirmeye sebep olunacağı itiraza gerekçe olarak sunulmuştur.

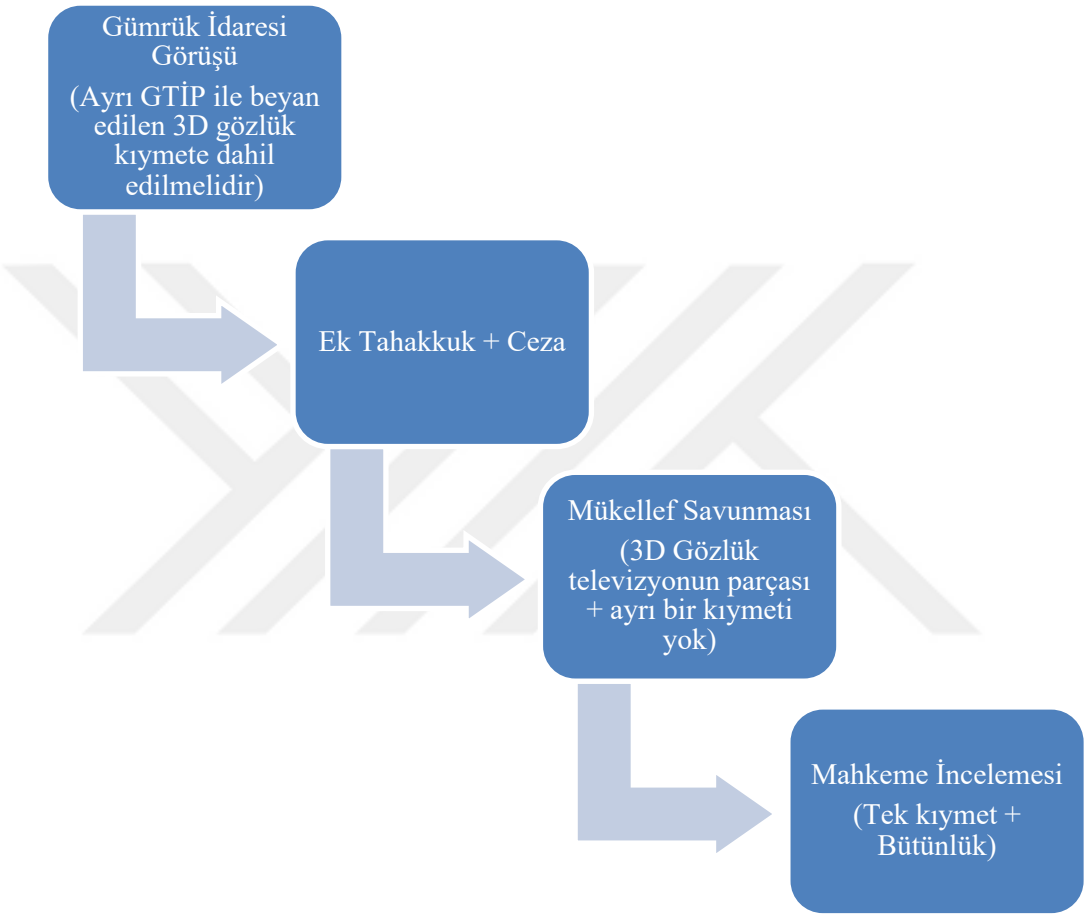
İstanbul Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğünün 25.08.2015 tarih ve ..7 sayılı kararında, eşyanın beyanına ilişkin yapılan denetlemede eşyanın doğru bir şekilde

sınıflandırılmadığı, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'ndaki bazı maddelere atıf yapılarak belirtilmiştir.

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 198. Maddenin birinci fıkrasında; "...69. madde hükümleri saklı kalmak kaydıyla yapılan kontrol ve denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen gümrük vergileri ile işlemleri daha sonra yapılmak üzere teslim edilen eşyaya ilişkin gümrük vergilerinin, yükümlüye tebliğ edildiği tarihten itibaren on beş gün içinde ödenmesi zorunludur..." hükümleri, 197. Maddenin ikinci fıkrasında; "...Yapılan denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen veya 1. fıkrada belirtilen şekilde tebliğ edilemeyen gümrük vergilerine ilişkin tebligat, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren üç yıl içinde yapılır..." hükümleri, 193. Maddesinin üçüncü fıkrasında; " ...Beyan sahibinin hatalı beyanı sonucu hiç alınmadığı veya noksan alındığı tespit edilen gümrük vergilerine, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarih ile vergilerin kesinleştiği tarih arasındaki süre için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51. maddesine göre tespit edilen gecikme zammı oranında faiz uygulanır. Gümrük vergilerinin kesinleşmesinden önce ödenmek istenmesi durumunda faiz, ödeme tarihine kadar hesaplanarak vergiler ile birlikte tahsil edilir..." hükümleri, 234. Maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde de; "...Kıymeti üzerinden ithalat vergilerine tabi eşyanın beyan edilen kıymeti, 23 ila 31. maddelerde yer alan hükümler çerçevesinde belirlenen kıymete göre noksan bulunduğu takdirde, bu noksanlığa ait ithalat vergilerinden başka vergi farkının üç katı para cezası alınır..." hükümleri yer almaktadır. Bu hükümler gereği ithal edilen 3D gözlüklerin Gümrük Tarife Cetveline göre 8528.72.20.00.00 GTİP'te beyan edilmediğinden doğan ek tahakkuk ve para cezası işlemlerine karar verildiği açıklanmıştır.

İthalatı gerçekleştiren firma, yapmış olduğu beyanın doğru olduğunu; ek tahakkuk ve para cezası gerektiren bir durum olmadığını ispat etmek için 3D gözlüklerin mali bir değer taşımadığını ve bu eşya için bir bedel ödenmediğini belirtmiştir. Televizyon için yapılan ödemelerle ilgili fatura ve banka transferleri karşılaştırıldığında, transfer edilen bedelin iki ürünü de karşılaşacak bir miktar olduğu görülmüştür. 3D gözlük bedelinin transfer edildiğine dair somut bir belge bulunmadığı da belirtilmiştir. Buna dayalı olarak 3D gözlüklerin televizyonun tabi olduğu sınıflandırmadan beyan edilmediği açıklanmıştır. Ayrıca firma, 3D gözlüklerin televizyonun bir parçası olarak aynı kutu içerisinde ithal edildiği ancak 2015/11 sayılı Kişisel Koruyucu Donanımların İthalat/Ürün Güvenliği ve Denetimi Kapsamındaki Tebliğ uyarınca TAREKS olarak adlandırılan sistem

kapsamında kontrolünün sağlanması amacıyla ayrı olarak beyan edildiği, bu nedenle de ticari olmayan bir faturanın düzenlendiği açıklanmıştır. TAREKS sistemi nedeniyle beyanname eki faturada yer alan "3D Gözlük" cinsi eşyanın beyannamede farklı kalem altında 9004.90.10.00.19 GTİP'te beyan edildiği belirtilmiştir. Bu sürecin idari ve yargısal boyutları Şekil 5'te şematik olarak sunulmuştur.



Şekil 5. Tarife Sınıflandırmasına İlişkin İhtilafta İdari İşlem ve Yargısal Değerlendirme Süreci

İdari süreçte, davacı firmanın gerekçeleriyle eşyanın beyanını hatalı bildirmediği yönündeki açıklamalar ve televizyon için ödenen transfer bedelinden başka bir ödeme olmaması nedeniyle de karar davacı firma lehine sonuçlanmıştır. Lehte sonuçlanan davada, 4458 sayılı Kanunun 24. maddesi dikkate alınmıştır. Bu madde gereğince ithal eşyanın gümrük kıymetinin eşyanın satış bedeli olduğu, bu nedenle de 3D Gözlük bedellerinin ayrıca transfer edildiğine ilişkin somut bir bilgi ve belgenin olmadığı hususu da dikkate alınarak 3D Gözlükler için ayrıca ve televizyondan bağımsız olarak televizyonun tabi olduğu 8528.72.20.00.00 GTİP'te beyan edilmesine gerek bulunmadığı

belirtilmiş ve hukuka aykırı bir durum söz konusu olmadığı için firmanın itirazı yönünde açılan davanın kabulüne karar verilmiştir.

14. Vergi Mahkemesi 30/05/2016 tarihinde; 79,10 TL yargılama gideri ile Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi uyarınca davacı taraf lehine takdir edilen 1.000,00 TL vekalet ücretinin davalı idareden alınarak davacıya verilmesine, artan posta ücretinin kararın kesinleşmesinden sonra davacıya iadesine karar vermiş olup bu kararın tebliğ tarihini izleyen günden itibaren 30 gün içinde İstanbul Bölge İdare Mahkemesi nezdinde itiraz yolunun açık olduğunu belirtmiştir.

İncelenen dava, ithal edilen televizyonla birlikte gelen 3D gözlüklerin gümrük sınıflandırmasına ilişkin idari ve hukuki süreci ele almaktadır. Ana mesele, söz konusu gözlüklerin 9004.90.10.00.19 GTİP'i ile beyan edilmesi yerine, 8528.72.20.00.00 GTİP'te sınıflandırılması gerektiğine dair gümrük idaresinin yaptığı ek tahakkuk ve para cezası işlemlerine yönelik firmanın itirazıdır.

Davanın temel gerekçesinde davacı firma, 3D gözlüklerin televizyonun bir parçası olduğunu, ayrı bir mali değer taşımadığını, gözlük bedelinin halihazırda Televizyon bedeli içerisinde ödenmiş ve beyan edilmiş olduğunu, 3D gözlük için mecburen TAREKS sistemine başvurunun ayrı bir fatura gerektirmesi nedeni ile bedelsiz bir fatura ile sisteme tanıtıldığı ve bu denetimlerin gerçekleşmesini teminen ayrı kalemde beyan edildiğini ve bu nedenle aynı ürün için tekrar televizyon olarak değerlendirilip, transferi gerçekleşmeyen bu kıymet üzerinden bir kez daha vergi alınmasının gereksiz olduğunu savunmuştur. Firma ayrıca televizyon için ödenen toplam tutarın iki ürünü de kapsayacak şekilde belgelendirildiğini ve gözlükler için ek bir ödeme yapılmadığını vurgulamıştır.

İstanbul Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü, gözlüklerin yanlış GTİP ile beyan edildiğini ve bu nedenle ek tahakkuk ve ceza işlemi uygulanması gerektiğini ileri sürmüştür. Gerekçe olarak 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 193, 197, 198 ve 234. maddeleri gösterilmiş ve eksik beyan edilen eşyalar için ek vergi ve ceza tahakkuk ettirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Mahkeme, firmanın sunduğu belgeleri inceleyerek şu sonuca varmıştır:

- 3D gözlüklerin televizyonun bir parçası olduğu,

- Ayrı bir bedel karşılığında satın alınmadığı,
- Vergi tahakkuku açısından mükerrer bir durum yaratılmaması gerektiği.

Bu gerekçelerle mahkeme, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 24. maddesi doğrultusunda firmanın itirazını haklı bulmuş ve yapılan ek tahakkuk ile ceza işlemlerinin hukuka aykırı olduğuna karar vermiştir. 14. Vergi Mahkemesi, firmayı haklı bularak gümrük idaresinin işlemini iptal etmiştir. Ayrıca mahkeme yargılama giderleri ve avukatlık ücretlerinin davalı idare tarafından karşılanmasına hükmetmiştir.

Bu dava, ithalat işlemlerinde gümrük sınıflandırmasının doğru belirlenmesi ve ek vergi tahakkuklarının hukuka uygunluğunun değerlendirilmesi açısından önemli bir emsal niteliği taşımaktadır. Mahkeme, gümrük idaresinin ek vergi ve ceza uygulamasını iptal ederek ithal edilen eşyanın bağımsız bir ürün mü yoksa ana ürünün ayrılmaz bir parçası mı olduğunun somut delillerle değerlendirilmesi gerektiğini ortaya koymuştur. Bu karar, gümrük uygulamalarında eşyanın sınıflandırılmasında yalnızca teknik GTİP kurallarına dayanılmaması, ticari ve ekonomik gerçekliklerin de dikkate alınması gerektiğini göstermektedir. Gümrük İdaresi, 3D gözlükleri bağımsız bir ürün olarak değerlendirerek ek tahakkuk ve ceza işlemi uygulamış ancak mahkeme bu gözlüklerin televizyonun ayrılmaz bir parçası olduğu sonucuna varmıştır. Mahkeme özellikle şu noktaları vurgulamıştır:

- Ekonomik Değer İlkesi: 3D gözlüklerin televizyon fiyatına dahil olduğu ayrıca bir bedel karşılığında satılmadığı ve mükerrer vergilendirmeye sebep olacak bir durumun bulunmadığı tespit edilmiştir.
- Gümrük Beyan Süreci: 3D gözlüklerin, 2015/11 sayılı Kişisel Koruyucu Donanımların İthalat/Ürün Güvenliği ve Denetimi Tebliği gereğince TAREKS sistemine tabi tutulduğu için ayrı bir kalemde beyan edildiği ancak bunun teknik bir zorunluluk olduğu ve vergisel yükümlülük doğurmadığı anlaşılmıştır.
- Vergi Tahakkuk Süreci: 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 24. maddesi doğrultusunda, eşyanın gümrük kıymetinin satış bedeli olduğu, dolayısıyla gözlükler için ayrıca bir kıymet belirlenmediği sürece bağımsız bir GTİP'te beyan edilmesine gerek olmadığı belirtilmiştir.

5.3.2. İkinci Örnek Olay: Serbest Dolaşıma Giriş Beyannamesiyle İthal Edilen ve Gözetim Uygulamasına Tabi Olan Ancak Gözetim Belgesi Bulunmayan Eşyanın Kıymetiyle İlgili İhtilaf ve Çözüm Yolu

Küresel ticaretin serbestleşmesiyle birlikte ülkeler hem dışa açık hem de yerli üretimi koruyan dengeli politikalar izleme zorunluluğuyla karşı karşıya kalmaktadır. Bu bağlamda Türkiye'nin dış ticaret politikalarında önemli bir yer tutan ithalatta gözetim uygulaması, dış ticaretin istatistiki olarak izlenmesini ve gerektiğinde düzenleyici önlemlerin alınmasını sağlayan önemli bir enstrümandır. Özellikle belirli CIF değerlerinin altındaki ve yüksek miktarlı ithalat işlemlerine yönelik getirilen gözetim belgeleri, piyasanın sağlıklı işleyişi ile yerli üretimin korunması arasında bir denge arayışının yansımasıdır.

Gözetim uygulaması, Türkiye'nin dış ticaret rejimini düzenleyen temel mevzuat olan 4458 sayılı Gümrük Kanunu ve İthalat Rejimi Kararı çerçevesinde yürütülmektedir. Bu uygulamanın dayanağını, İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğler oluşturmaktadır. Bu tebliğler ile belirli eşyalar için gözetim belgesi alma zorunluluğu getirilmektedir.

İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (No: 2024/12)'in birinci maddesinde, gümrük tarife istatistik pozisyonu ve tanımı belirtilen eşyanın ithalatında ileriye yönelik ülke ayrımı yapılmadan yürütülecek olan gözetim uygulamasına ilişkin usul ve esaslar belirtilmektedir. Bu madde, gözetim uygulamasının hangi eşyalara uygulanacağını ve nasıl uygulanacağını belirlemektedir. Uygulamanın evrensel (ülkeden bağımsız) olması, ticaretin yönüne değil fiyat/miktar dengesine odaklandığını göstermektedir.

Tebliğin ikinci maddesinde, birinci maddede belirtilen eşyanın ancak Ticaret Bakanlığı tarafından (İthalat Genel Müdürlüğü) düzenlenecek gözetim belgesi ile ithal edileceği ve gözetim belgesinin gümrük beyannamesinin tescili sırasında ilgili gümrük idaresince aranmaktadır. Bu madde gözetim kapsamındaki ürünlerin ithalatı için öncesinde Ticaret Bakanlığından gözetim belgesi alınması zorunluluğunun altı çizilmektedir. Madde 2'ye göre bu belge, gümrükte beyanname tescili sırasında resmi bir ön koşul olarak aranmaktadır ve bu belge olmadan ithalat gerçekleşmemektedir. Dolayısıyla ithalat yapacak olan firmalar tebliğde belirtilen usule göre başvuru yapmak durumundadır.

Tebliğin üçüncü maddesinde, gözetim belgesi taleplerine ilişkin başvuruların, Ticaret Bakanlığı internet sayfasında (www.ticaret.gov.tr) yer alan "E-Hizmetler" ve "E-İşlemler" altında yer alan "İthalat Belge İşlemleri" bölümündeki "E-İmza Uygulamalarına Giriş" kısmında elektronik imza ile yapılacağı veya e-Devlet (www.turkiye.gov.tr) üzerinden de firmanın gözetim belgesi talep başvurusunda bulunabileceği belirtilmektedir. Dijital ortamda gerçekleştirilemeyen başvurular için ise; elektronik ortamda yaşanabilecek sıkıntılardan dolayı başvuru yapılamaması durumunda, başvuruların fiziksel olarak da yapılabileceği, Ek-1'de yer alan başvuru formunun kullanılacağı ve başvuru sahibinin ticaret sicil tasdiknamesinin başvuru formuna eklenerek firmanın fiziksel başvuru yapabileceği belirtilmektedir. Ancak tebliğin altıncı maddesinde, ithalatı yapacak olan firmanın beyan konusunda sorumluluğunu yerine getirmemesi halinde, başvuru ya da inceleme aşamasında sunulan bilgi ve belgelerin gerçeğe aykırı olduğunun veya sunulan bilgi ve belgelerde tutarsızlık veya eksiklik bulunması halinde söz konusu tutarsızlık veya eksiklik giderilinceye kadar gözetim belgesi düzenlenmeyeceği yaptırımıyla karşılaşılmaktadır.

Araştırma kapsamında incelenen ikinci örnek olay, bir firmanın gözetim belgesi olmaksızın ithalat gerçekleştirmesi ve bu süreçte eşyanın satış bedelinin çok üzerinde vergi ödemesidir. Her ne kadar gözetim uygulamaları, yerli üretimi koruma amacına hizmet etse de örnek olaya konu firma ve benzeri durumu yaşayan diğer firmalar için gözetim belgesinin düzenlenmesi, bürokratik yük olarak görülmektedir. Bu bağlamda firmalar, gözetim belgesi alma sürecinin zaman alıcı olması ve bu da ithalatçılar açısından ek maliyet ve belirsizlik yaratan bir durum ortaya çıkarması nedeniyle gözetim belgesi hazırlamadan ithalat gerçekleştirmektedirler. Zira gözetim başvurularının ticari hayatın gerektirdiği süreler içerisinde neticelendirilmemesi, bu başvuru akabinde başvuru sahibinin kontrolünde olmayan yabancı ihracatçı şirketlerin üretim maliyetleri ve/veya ticari sırlarına ilişkin bilgilerin talep edilmesi ve hatta belgenin verilmemesi yönündeki beklentilere dair sorunlar, ithalatçılar tarafından sıklıkla dile getirilmektedir. Bu süreçte firma, eşyanın kıymetine dair beyanda bulunurken gümrük gözetimi ile ilgili tebliğde öngörülen birim kıymete göre beyan oluşturmaktadır. Bu yolla, aynı tebliğde belirtilen kıymet ve bunun üzerinden kıymetle beyanda bulunulduğunda gözetim belgesinin temin edilmesine gerek kalmamaktadır. Dolayısı ile genel olarak ithalatçılar satış bedeli veya faturada yer alan ve yurtdışına transfer edilen bedellerin çok üzerinden gümrük kıymeti

beyan ederek gözetim belgesinden sarfınazar olmakta ve daha yüksek ithalat vergilerini ödemek durumunda kalmaktadır. Bu beyana göre tahakkuk gerçekleşmiş ve firma, faturada gösterilen kıymetten daha fazlası üzerinden vergi ödemek zorunda kalmıştır. Firma, fazladan ödediği miktarın yasal faiziyle birlikte iade edilmesi için geri verme ve kaldırma başvurusunda bulunmuş, başvurunun reddine karşı bir üst merciye itiraz etmiş ancak itirazı yerinde bulunmadığı için reddedilmiştir. Firma, 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nu dayanak göstererek iade başvurusunda bulunmuştur.

Tebliğin yedinci maddesinde, gözetim belgesinin Gümrük Kanunu'nun eşyanın gümrük kıymetine ilişkin hükümlerinin uygulanmasını engellemeyeceği ve birinci maddede belirtilen kıymetin, Gümrük Kanunu'nun eşyanın gümrük kıymetine ilişkin hükümlerinin uygulanmasına esas teşkil etmeyeceği belirtilmektedir. Buna göre gözetim belgesi kapsamında belirlenen asgari bir kıymet (örneğin 1000 USD CIF gibi) olsa bile gümrük işlemlerinde eşyanın gerçek kıymeti esas alınarak 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 23 ila 31. maddeleri (gümrük kıymeti hükümleri) uygulanmaya devam eder. Gözetim belgesi, eşyanın Türkiye'ye girişinde belirli bir kıymetin altında ithalat yapılmasını izne tabi kılmaktadır ancak bu kıymet gümrükte "eşyanın gerçek değeri" olarak otomatik kabul edilmez. Gümrükte yine fiili (gerçek) ithalat bedeli esas alınmaktadır. Böylece ithalatçı, kıymet olarak 1000 USD beyan etse de eğer eşya gerçekte 600 USD olarak satın alınmışsa gümrük vergisinin 600 USD üzerinden hesaplanması gerekmektedir. Dolayısıyla örnek olay olarak ele alınan firma, yasal hakkını kullanarak fazladan ödediği verginin tarafına iadesini talep etmek için Gümrük Müdürlüğüne başvurmuş ancak talep yerinde bulunmayarak reddedilmiştir. Bunun üzerine firma, 4458 Gümrük Kanunu'nun yürürlükteki 242. Maddesinin birinci fıkrasına göre; "Yükümlüler kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz edebilir." bir üst makam olan bölge müdürlüğüne itirazda bulunmuştur. Bölge Müdürlüğü tarafından inceleme yapılmış ve Gümrük Müdürlüğünün verdiği karar yerinde bulunarak firmanın itirazı reddedilmiştir.

Firma, Gümrük Müdürlüğü ve Bölge Müdürlüğünün aleyhte verdiği kararı, yargıya taşıyarak dava açmıştır. Bu ve benzeri davalara ilişkin genel olarak lehte kararlar olsa da

aleyhte kararlara da rastlanmaktadır. Mahkemelerin verdiği kararlar arasındaki aykırılığın giderilmesi için Danıştay Vergi Dairesine başvuru yapılmıştır.

Bölge idare mahkeme kararları arasındaki aykırılığın giderilmesi istemiyle Samsun Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulu tarafından Danıştay Vergi Dava Daireleri Kuruluna başvuru yapılmıştır. İthalatta gümrük gözetim belgesi ile ilgili ihtilaflara ilişkin kararlardaki uyuşmazlığın kaldırılması ile ilgili istemin özeti şu şekildedir:

Samsun Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 26/06/2018 tarih ve E:2018/368, K:2018/401 sayılı kararı ile İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5.Vergi Dava Dairesinin 21/03/2017 tarih ve E:2017/146, K:2017/599 sayılı; 30/03/2017 tarih ve E:2017/230, K:2017/860 sayılı; 27/03/2018 tarih ve E:2017/3727, K:2018/1416 sayılı ve Erzurum Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairesinin 29/09/2017 tarih ve E:2017/778, K:2017/769 sayılı kararları arasındaki aykırılığın 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kurulusu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 3/C maddesinin 4 numaralı fıkrasının (c) bendi uyarınca giderilmesi, istinaf yoluna başvurma hakkı bulunanın bu yöndeki talebini uygun gören Samsun Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulunun 12/09/2018 tarih ve E:2018/12, K:2018/8 sayılı kararıyla istenilmiştir. Bu istem üzerine ön inceleme tamamlanmış ve başvuruların aynı konuda olduğu ve aynı istem sonucunu içerdiği anlaşılarak başvurulara ilişkin Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun E: 2020/2 ilâ 8 sayılı dosyalarının işbu dosya (E:2020/1) ile birleştirilmesine karar verilmiştir.

Dava Konusu İstemin Özeti:

Bölge idare mahkemesi kararları arasındaki aykırılığın giderilmesi istemiyle ilgili kararlara konu olaylarda, ithal edilen eşyaya ilişkin serbest dolasıma giriş beyannamesinde gösterilen yurt dışı giderin, İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ'de öngörülen birim kıymet üzerinden hesaplanan gözetim kıymeti ile eşyanın faturasında gösterilen kıymeti arasında fark olduğu belirtilerek ödenen gümrük ve katma değer vergilerinin anılan giderlere isabet eden kısmının Gümrük Kanunu'nun 211. maddesi uyarınca geri verilmesi istemiyle başvuru yapılmıştır. Söz konusu başvurunun reddine dair karara vaki itirazın reddine ilişkin işlemin iptali ile söz konusu tutarın tahsil

edildiği tarihten itibaren tecil faizi oranında hesaplanacak faiziyle birlikte iadesine hükmedilmesi istemiyle dava açılmıştır.

E: 2020/1, K: 2020/1 sayılı karardan önce yapılan hukuki değerlendirmelerde atıf yapılan emsal karar şu şekildedir:

Danıştay Yedinci Dairesinin 17/02/2017 tarih ve E:2016/7291, K:2017/1034 sayılı kararının özeti şu şekildedir: "Olayda, davacı tarafından ithal edilen eşyanın beyan edilen kıymetinin, 2009/8 sayılı İthalatta Gözetim ve Korunma Uygulanmasına İlişkin Tebliğ'de öngörülen 675 Amerikan doları/ton birim CIF kıymetin altında olması sebebiyle gözetim belgesi ibrazı zorunluluğu getirilmiş bulunmaktadır. Tebliğde belirtilen birim kıymet, eşyanın, Gümrük Kanunu hükümlerine göre belirlenmiş gerçek satış bedeli olmadığından, gözetim önlemlerinin yanlış uygulanması suretiyle ödenen verginin iadesi istemiyle yapılan başvurunun reddine dair karara vaki itirazın reddi yolunda tesis edilen işlemde ve davayı reddeden mahkeme kararında hukuka uyarlık görülmemiştir."

Karara göre Danıştay, ithalat işlemlerinde beyan edilen eşya kıymetinin, ilgili tebliğde belirtilen birim kıymetin altında olması nedeniyle gözetim belgesi ibrazı zorunluluğu getirildiğini belirtmektedir. Ancak mahkeme, gözetim tebliğinde yer alan birim kıymetin Gümrük Kanunu'na göre belirlenmiş gerçek satış bedeli niteliği taşımadığına dikkat çekerek bu kıymet esas alınarak yapılan işlemlerin hukuka aykırı olduğu sonucuna varmıştır. Bu karar, idarenin gözetim uygulamaları ile gümrük kıymetinin birbirine karıştırılmaması gerektiğini vurgulamaktadır. Gözetim önlemleri dış ticaret politikasına yönelik araçlar olup doğrudan gümrük kıymeti belirlemeye esas alınamaz. Bu nedenle gözetim kıymeti gerçek satış bedelinin yerine geçemez, yanlış uygulama sonucu fazla ödenen vergiler iade edilmelidir. Bu karar, özellikle ithalatçıların gümrük idareleri ile yaşadığı gözetim belgesi kaynaklı ihtilaflarda emsal niteliği taşıdığına işaret etmektedir.

E: 2020/1, K: 2020/1 sayılı kararda açıklanan hukuksal nedenler ve gerekçeye dayanılarak ithal edilen eşyaya ilişkin gözetim önlemleri nedeniyle fazladan ödenen vergilerin Gümrük Kanunu'nun 211. maddesi kapsamında iadesi talebinin reddine vaki itirazın reddine dair işlemde hukuka uygunluk bulunmadığı yönünde aykırılığın giderilmesine, 19/02/2020 tarihinde oy çokluğu ile kesin olarak karar verildiği açıklanmıştır.

Bu karar ithalatçılar için şu yönlerden önem taşımaktadır:

- Fazla ödenen vergilerin iadesi için ciddi bir içtihat desteğidir.
- Gözetim kıymeti üzerinden değil gerçek satış bedeli üzerinden vergilendirme yapılması gerektiği vurgulanmaktadır.
- İade talepleri reddedilen ithalatçılar bu karara dayanarak idari dava açabilir.

Bu karar gümrük idaresi için şu yönlerden önem taşımaktadır:

- Gümrük idarelerinin gözetim uygulamalarında daha dikkatli olması gerektiğine işaret etmektedir.
- İdarenin fazla vergi alması ve iade taleplerini reddetmesi, yargı tarafından denetlenebilir hâle gelmiştir.

E: 2020/1, K: 2020/1 sayılı karar, gözetim önlemleri nedeniyle fazla tahsil edilen verginin iade edilmesini sağlayan, ithalatçı lehine verilmiş önemli ve bağlayıcı bir içtihattır. Bu karara göre Gümrük Kanunu m.211'in etkin uygulanması gerektiği, gözetim fiyatının hukuki bağlayıcılığının sınırlı olduğu, iade taleplerinin keyfi olarak değil hukuken geçerli gerekçelerle reddedilebileceği anlaşılmaktadır.

5.3.3. Üçüncü Örnek Olay: İthalat Beyannamesinde İhtirazi Kayıtta Bulunmayla İlgili Yaşanan Süreçte Karşılaşılan İhtilaf ve Çözüm Yolu

Danıştay'ın E:2020/1, K:2020/1 sayılı ve 19/02/2020 tarihli kararıyla gözetim önlemleri nedeniyle fazla ödenen vergilerin Gümrük Kanunu'nun 211. maddesi kapsamında iade edilmesi gerektiği yönündeki içtihat, ithalatçılar için önemli bir kazanım yaratmıştır. Ancak bu kararın ardından 28 Temmuz 2021 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 7333 sayılı Kanun'un 13. maddesiyle Gümrük Kanunu'nun 211. maddesine yapılan ekleme, bu içtihadın uygulanabilirliğini sınırlayan önemli bir yasal değişiklik getirmiştir. Yeni düzenlemeyle ticaret politikası önlemlerine tabi eşya için yükümlünün kendi beyanıyla gümrük kıymetini artırması durumunda, bu fark üzerinden vergi iadesi talep edilemeyeceği açıkça hükme bağlanmıştır. Bu değişiklik, özellikle ithalatçının gözetim fiyatı nedeniyle kıymeti yükseltmek zorunda kalıp sonrasında iade talep ettiği durumları hedef alarak önceki yargı kararlarına açıkça ters düşen bir düzenleme niteliği taşımaktadır. Dolayısıyla bu durum, ithalatçılar açısından yeni bir ihtilaf kaynağı

oluşturmakta hem anayasallık denetimi hem de mevcut işlemlere uygulanabilirliği bakımından tartışmalara yol açmaktadır. Uygulamada, bu hükmün geriye etkili biçimde yorumlanıp yorumlanamayacağı, kazanılmış hakları ihlal edip etmediği gibi konular da yargı mercileri önünde değerlendirilmeye devam etmektedir.

Araştırma kapsamında incelenen örnek olay, 28 Temmuz 2021 tarihli 31551 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 7333 sayılı Kanun'un 13. maddesiyle 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 211. maddesine yapılan eklemeden kaynaklı ihtilafla ilgilidir. İthalat yapan firmanın ihtirazi kayıtla beyan edilen tutardan kaynaklı yükümlü olduğu vergiyle ilgili tahakkukun iptali ve vergilerin iadesi için yapmış olduğu başvuru reddedilmiştir.

İhtirazi kayıt, Türk vergi ve idare hukukunda sıkça karşılaşılan, yükümlülerin (örneğin vergi mükelleflerinin veya ithalatçıların) bir ödeme veya işlem sırasında o işleme katıldığını ancak hukuken bu duruma itiraz ettiğini belirtmek amacıyla kullandığı hukuki bir kayıt (not) türüdür. Danıştay içtihadına göre "İhtirazi kayıtla verilen beyannameler, mükellefin beyan ettiği tutarı ödediği hâlde bu beyanın hukuken doğru olmadığını, sonradan dava açma hakkını saklı tuttuğunu ifade eder." (Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E:1992/46, K:1993/36). İhtirazi kayıt, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. maddesi/4. fıkrası kapsamında hukuki koruma bulur: "İlgililer, tahakkuk eden veya edilen vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ile bunlara ilişkin zam ve cezaları ödemekle birlikte dava açabilirler." Bu doğrultuda yasal hakkını kullanan firma, ihtirazi kayıtta bulunduğu için aynı beyannameye 15 gün içinde itiraz etmiş ve Gümrük İdaresine gerekçe ve delilleri sunmuştur. Talebi doğrultusunda aldığı olumsuz sonuç üzerine firma, 4458 sayılı Gümrük Kanunu 242. Maddeye dayanarak vergi mahkemesine başvurmuştur. Bir önceki örnek olayda olduğu gibi bu vakada da mahkemelerin bazıları lehte bazıları aleyhte karar almış ve bölge idare mahkeme kararları arasında uyuşmazlık gerçekleşmiştir. Bunun kaldırılması için Danıştay Vergi Daireleri Kuruluna başvuru yapılarak aykırılığın değerlendirilmesi ve karara bağlanması isteminde bulunulmuştur.

İstemde bulunan Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulunun yapmış olduğu istemin özeti şu şekildedir:

28 Temmuz 2021 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 7333 sayılı Kanun'un 13. maddesiyle Gümrük Kanunu'nun 211. maddesine ek düzenleme getirilerek ticaret politikası önlemlerine tabi eşya için yükümlünün kendi beyanıyla gümrük kıymetini artırması durumunda, bu fark üzerinden vergi iadesi talep edilemeyeceği açıkça hükme bağlanmıştır. Değişiklikten sonra gözetim belgesinin sunulamaması ve gözetim tebliğlerinde belirtilen kıymete ulaşmak amacıyla yurt dışı gider olarak ihtirazi kayıtla beyan edilen tutardan kaynaklanan fark vergilere ilişkin tahakkukun iptali ve vergilerin iadesi istemiyle yapılan başvuruların reddi üzerine, işlemin iptali ve ödenen vergilerin faiziyle birlikte iadesi amacıyla açılan davalarda Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 21/06/2023 tarih ve E:2022/1032, K:2023/1271 sayılı kararı ile Erzurum Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 25/01/2023 tarih ve E:2022/1429, K:2023/442 sayılı kararları arasındaki aykırılığın 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 3/C maddesinin (4) numaralı fıkrasının "c" işaretli bendi uyarınca; ithal edilen eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesinde, öncelikle satış bedeli esas alınması, satış bedelinin esas alınması için gerekli koşulların mevcut olmadığının tespit edilmesi halinde sırasıyla diğer yöntemlere başvurulması gerekmekte olup satış bedeli yönteminin terk edilme nedenlerinin somut olarak ortaya konulması gerektiği gerekçesiyle aykırılığın Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 21/06/2023 tarih ve E:2022/1032, K:2023/1271 sayılı kararında yer verilen hukuksal nedenler ve gerekçeyle aynı doğrultuda giderilmesi, istinaf yoluna başvurma hakkı bulunanların bu yöndeki talebini uygun gören Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulunun 29/09/2023 tarih ve E:2023/61, K:2023/61 sayılı kararıyla istenmiştir.

Bölge İdare Mahkemelerinin kararlarını inceleyen ve ilgili mevzuatı göz önünde bulunduran Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun, E: 2023/6, K: 2024/1 sayılı kararında yapmış olduğu hukuki değerlendirmelerinin özeti şu şekildedir:

28/07/2021 tarih ve 31551 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 7333 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 13. maddesiyle 4458 sayılı Kanun'un 211. maddesinde, ticaret politikası önlemlerine tabi eşyanın gümrük kıymetinin yükümlünün kendi beyanı ile artırılması halinde ödenen veya

tahakkuk ettirilen vergilerin geri verilmesi veya kaldırılmasına ilişkin taleplerin kabul edilmeyeceği yolunda değişiklik yapılmıştır. Bu değişiklikten önce ithalatçılar, eşyanın kıymetinin gözetim tebliğinde belirtilen kıymetin düşük olması durumunda, eşyanın kıymetinin gözetim tebliğinde belirtilen düzeye çıkarılmasını sağlayacak şekilde yurt dışı diğer giderlerin artırılması yoluyla beyanda bulunmak suretiyle ithalatı gerçekleştirmekte, kıymetin artırılması nedeniyle fazladan ödedikleri vergilerin iadesi için ya üç yıllık süre içinde 4458 sayılı Kanun'un 211. maddesine göre geri verme veya kaldırma başvurusunda bulunmakta ya da tescil tarihinde beyannameye ihtirazi kayıt koymak suretiyle aynı Kanun'un 242. maddesi uyarınca tahakkuka itiraz ederek vergilerin iadesini talep etmektedirler.

Açıklanan hukuksal nedenler ve gerekçeyle aykırılığın, eşyanın kıymetinin, gözetim tebliğindeki kıymete eşitlenecek tutarda yurt dışı gider kalemine ihtirazi kayıtla beyanda bulunmak suretiyle artırılması nedeniyle 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 242. maddesi uyarınca tahakkuka yapılan itirazın reddine ilişkin işlemin iptali ile vergilerin iadesi talebiyle açılan davada, ithal edilen eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesinde, öncelikle satış bedelinin esas alınması, satış bedelinin esas alınması için gerekli koşulların mevcut olmadığının tespit edilmesi hâlinde sırasıyla diğer yöntemlere başvurulması; satış bedeli yönteminin terk edilme nedenlerinin somut olarak ortaya konulmadığı sonucuna varılması hâlinde işlemde hukuka uygunluk bulunmadığı yönünde giderilmesine, 24/01/2024 tarihinde oyçokluğuyla kesin olarak karar verilmiştir.

Mahkeme, ithalatçının gözetim tebliğindeki fiyat düzeyine ulaşmak amacıyla yurt dışı gider kalemlerini artırmak suretiyle yaptığı beyanın, ihtirazi kayıtla yapılmış olmasına rağmen; bu artırıma dayalı olarak alınan vergilerin iade edilmemesinin hukuka uygun olmadığını açıklamaktadır. Karar; gümrük kıymeti belirlenirken öncelikle satış bedelinin esas alınması gerektiğini, bu yöntem terk edilecekse bunun somut gerekçelerle açıklanması gerektiğini vurgulamaktadır. Satış bedeli yöntemi terk edilmeden doğrudan gözetim fiyatına ulaşılmasının hukuka aykırı olduğunu belirterek idarenin işlemini iptal eden bir karardır. Kararın özellikle 24.01.2024 tarihinde oy çokluğu ile kesin olarak verilmiş olması, benzer davalarda güçlü bir dayanak sağlamaktadır.

Dolayısı ile usul açısından Gümrük Kanunu'nun 211. Maddesi kapsamında geri verme kaldırma başvurusu yerine Kanunda meydana gelen değişiklikten sonra mükelleflerin Gümrük Kanunu'nun 242. maddesi kapsamında itiraza başvurmalarının ve bunun için öncelikli olarak beyan esnasında ihtirazi kayıtla beyanda bulunmalarının hukuka uygun olduğu anlaşılmıştır.

5.3.4. Dördüncü Örnek Olay: İthalat Rejim Kararının Yorumu Nedeniyle Uygulanan Ek Tahakkuk ve Ceza İşlemiyle İlgili İhtilaf ve Çözüm Yolu

İstanbul Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğü'nün 23.12.2021 tarihli ve 70…102 sayılı yazısı doğrultusunda, Müdürlük tarafından tescil edilmiş çeşitli tarih ve sayılardaki serbest dolaşıma giriş beyannameleri kapsamındaki eşya ile ilgili gerekli kontroller yapılmış ve bazı beyannamelerde KDV'nin eksik tahakkuk ettirildiği veya hiç alınmadığı tespit edilmiştir. Bu nedenle 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 25. maddesi ile 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 234/1-a ve 234/6. maddeleri ve 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 48. ve 51. maddeleri uyarınca eksik vergilerin tahsili amacıyla ek tahakkuk ve ceza kararı düzenlenmiştir. İşlem, Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 2013/38 sayılı Genelgesi hükümlerine uygun olarak gerçekleştirilmiştir.

İthalat edilen eşya ile ilgili düzenlenen ek tahakkuk ve ceza kararı, ihtilaf doğurduğu için araştırma kapsamında örnek vaka olarak ele alınmaktadır. Firmanın yaşadığı ihtilaf ve bunun çözüm yoluna ilişkin detaylar şu şekildedir:

Y firması tarafından gerçekleştirilen ithalat işlemleri kapsamında, 433 sayılı İthalat Rejimi Kararına istinaden belirli ürün gruplarına yönelik ilave gümrük vergisi uygulanmasına karar verilmiştir. Ancak bu düzenleyici işlem içerisinde, kararın yürürlüğe giriş tarihinden önce sevk edilen ve yürürlüğe giriş tarihini takiben 45 gün içinde Türkiye'ye ulaşıp özet beyanı verilmiş olan eşya için bu verginin uygulanmayacağına dair açık bir muafiyet hükmü bulunmaktadır. Bu tür bir muafiyet, ticari hayatın olağan akışına uygun olup, mağduriyetleri engellemek amacıyla benzer düzenlemelerde de sıklıkla karşılaşılmaktadır.

Somut olayda firma, kararın yayımlanmasından önce yurtdışından sevk edilen ürünleri Türkiye'ye yönlendirmiş ve söz konusu ürünler kararın yürürlüğe giriş tarihinden sonra

45 günlük yasal süresi içerisinde gümrük idaresine özet beyan ile sunulmuştur. Bu şartları taşıyan ithalat işlemlerinin, 433 sayılı kararın geçici muafiyet hükmü uyarınca ilave gümrük vergisine tabi olmaması gerekmektedir. Ancak bu hükme rağmen gümrük idaresi tarafından yapılan değerlendirmede bu muafiyet hükmü göz ardı edilerek şirkete ek vergi tahakkuku yapılmış ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 234/1-a ve 234/6. maddelerine dayanılarak ceza kararı düzenlenmiştir. Ayrıca tahakkuka konu vergi Katma Değer Vergisi kapsamında değerlendirildiğinden 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 48. ve 51. maddelerine de atıfta bulunulmuştur.

Gümrük Kanunu'nun 234. maddesi, yanlış veya yanıltıcı beyan gibi mükellef kaynaklı usulsüzlük hallerinde uygulanmaktadır. Aynı şekilde 3065 sayılı KDV Kanunu'nun anılan hükümleri ithalat esnasında vergilendirme usulünü düzenlese de olayın özü, vergi matrahında hata ya da usulsüzlük değil doğrudan muafiyet kapsamına giren eşya hakkında vergi uygulanması suretiyle idare kaynaklı bir hukuka aykırılıktır. Bu nedenle yapılan tahakkuk ve ceza işlemi teknik anlamda bir "vergi hatası" değil mevzuatın yorumlanmasındaki idari hata niteliğindedir. Bu da uygulayıcı personelin düzenleyici işlemin kapsamını geniş yorumlamasından kaynaklanmaktadır. Bu nedenle firma, bu işlemlere karşı uzlaşma veya tecil/taksitlendirme gibi idari yollara başvurmamış; doğrudan itiraz ve dava yolunu tercih etmiştir.

İstanbul 4. Vergi Mahkemesinde E: 2022/1983, K: 2022/2982 sayılı davanın özeti şu şekildedir:

Davacı şirket adına, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 197/2 maddesi ile 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 48. ve 51. maddeleri uyarınca, 3.576.921,02 TL Ek Tahakkuk yapılmasına ilişkin Erenköy Gümrük Müdürlüğü'nün 28.01.2022 tarih ve 223...085 sayılı kararı ile yine davacı şirket adına 4458 sayılı Kanunun 234/1-a maddesi uyarınca, 6.567.592,72 TL para cezası kesilmesine ilişkin 28.01.2022 tarih ve 223...924 sayılı kararının ve bu kararlara karsı Gümrük Kanunu'nun 242.maddesi uyarınca yapılan itirazın reddine dair İstanbul Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğü'nün 25.07.2022 tarih ve 223...900 sayılı kararının; Usul yönünden, idari başvuru yollarının tüketildiği ve davanın yasal süresinde açıldığı, Esas yönünden, Gümrük Kanunu'nun 197.maddesi uyarınca ek tahakkuk yapılabilmesi için ithalat sırasında ödenmeyen, eksik ödenen verginin

bulunmasının şart olduğu, dava konusu olayda ise davacı şirket tarafından ödenmeyen ve eksik ödenen vergi bulunmadığı, davaya konu işlemler (kararlar) içeriği tüm beyannamelere konu eşyanın yüklemesinin 433 sayılı İthalat Rejimine Ek Kararın yürürlüğe girdiği 10.12.2018 tarihinden önce yapılmış olduğu (1.sart) , bu beyannamelere bağlı özet beyanların süresi içinde verildiği (2.sart), böylelikle 433 sayılı İthalat Rejimine Ek Kararın, öncesinde Ek kararın getirdiği koşulların davacı şirketçe sağlandığı (Ek Tahakkukla getirilen seçimli şartlardan 1.si süresi içinde gümrük beyannamesinin tescili, seçimli şartlardan 2.si, özet beyanın verilmesi işleminin tamamlanmış olmasıdır.), ihtilaf ithal eşyalarının 10.12.2018 tarihinde yürürlüğe giren ek karar tarihinden önce yüklendiği ve bu hali ile davacı şirketin işleminin "başlamış işlem" statüsünde olduğu, sevk yüklemesinin, söz konusu ek karar öncesi yapıldığı, özet beyanın süresi içinde verildiği, ihtilaflı ithal eşyaları için, Geçici Madde de, bahsi geçen 45 günlük sürenin dolmasından önce, davacı şirket adına, muhtelif tarihli/ sayılı antrepo beyannamelerinin tescil edildiği, iddialarıyla iptaline karar verilmesi istenilmektedir.

Davalı idare, bu iddialara karşılık olarak savunmasında, davacı şirketin işlemlerine ilişkin toplam 18 serbest dolaşıma giriş beyannamesi bulunduğunu ve bunlardan yalnızca birinin (1934...9214 sayılı beyanname) 433 sayılı Ek Karar'ın yürürlüğe girdiği tarihten sonraki 45 günlük süre içinde tescil edildiğini, diğer 17 beyannamenin ise bu süre içinde tescil edilmediğini bildirmektedir. Savunmada ayrıca yükleme tarihlerini gösteren ana ve ara konşimentoların incelendiği ve beyannamelerin bu belgelerle eşleştirildiği belirtilmektedir. Buna göre 17 adet beyannameye ilişkin işlemlerin 433 sayılı Karar'ın yürürlük tarihi sonrasında ve süresi dışında gerçekleştirildiği, bu nedenle Ek Karar kapsamında yer alan istisna hükümlerinden faydalanılamayacağı, dolayısıyla yapılan ek tahakkuk ve para cezası işlemlerinin hukuka uygun olduğu ileri sürülmektedir.

Bu dava, esas itibarıyla 433 sayılı İthalat Rejimi Kararına Ek Karar'ın yürürlük tarihi olan 10.12.2018 öncesi yüklenmiş mallar için Ek Karar'ın öngördüğü 45 günlük geçiş süresi ve buna bağlı işlem tamamlanma şartlarının yerine getirilip getirilmediği noktasında düğümlenmektedir. Davacı şirket, yüklemenin karar öncesi yapıldığını ve özet beyanın süresinde verildiğini belirterek işleminin "başlamış işlem" statüsünde değerlendirilmesini ve buna göre vergi tahakkukuna ve cezaya konu edilmemesi gerektiğini savunmaktadır. Ayrıca ithalat sırasında eksik ya da hiç vergi ödenmemesi gibi bir durumun mevcut

olmadığını, dolayısıyla ek tahakkuk şartlarının oluşmadığını ileri sürmektedir. Buna karşılık idare somut olarak yalnızca bir beyannamenin 45 günlük sürede tescil edildiğini, diğer 17'si için bu sürenin aşıldığını ve bu durumun, 433 sayılı Ek Karar'da getirilen şartların ihlali anlamına geldiğini ifade etmektedir. Bu bağlamda yükleme tarihinden ziyade beyannamelerin süresinde tescil edilmemiş olması ve/veya özet beyanın eksikliği ya da süresinde verilmemesi işlemin hukuki dayanağını oluşturmaktadır. Dolayısıyla taraflar arasında anlaşmazlık, 433 sayılı Karar'ın geçici hükmünün nasıl uygulanacağı; özellikle de "başlamış işlem" olarak nitelendirilen durumların hangi işlemlerle tamamlandığı (beyanname tescili mi, özet beyan mı, her ikisi mi?) sorusuna verilecek yanıta dayanmaktadır.

İncelenen ihtilafta, davalı idare tarafından davacı şirket adına tescil edilmiş toplam 18 adet serbest dolaşıma giriş beyannamesinden kaynaklanan bir vergi ve ceza tahakkuku gerçekleştirilmiştir. Davalı idare, bu beyannamelere konu eşyaların ithalat işlemlerinin, 10.12.2018 tarihli ve 433 sayılı İthalat Rejimi Kararına Ek Karar'ın yürürlüğe girmesinden sonraki 45 günlük süre içinde gümrük beyannamesi tescil edilmeden yapıldığını; bu nedenle geçici madde ile getirilen muafiyet koşullarından yararlanılamayacağını ileri sürmüştür. Bu kapsamda, 3.576.921,02 TL ek tahakkuk ve 6.567.592,72 TL para cezası kesilmiş ve bu kararlara yapılan idari itiraz da reddedilmiştir. Ancak mahkeme, dava dosyasındaki bilgi ve belgeleri incelediğinde şu bulgulara ulaşmıştır:

- Davacı şirketin tüm beyannamelere konu eşyalarının yüklemesinin, 433 sayılı Ek Karar'ın yürürlük tarihi olan 10.12.2018'den önce yapıldığı,
- Bu sevkiyata ilişkin taşıma belgelerinin (ana-ara konşimentoların) düzenlenmiş olduğu,
- İlgili özet beyanların da yasal süresi içinde davalı idareye verildiği tespit edilmiştir.

Mahkeme, incelemiş olduğu ihtilafta, 433 sayılı İthalat Rejimi Kararına Ek Karar'ın Geçici 1. maddesinde yer alan istisna koşullarının davacı şirket tarafından yerine getirildiği sonucuna varmıştır. Bu geçici maddeye göre, ithalat işlemi kapsamındaki malların yüklemesinin kararın yürürlüğe girdiği tarihten önce yapılmış olması ve belirli

diğer şartların (örneğin özet beyanın süresinde verilmesi) sağlanması durumunda, söz konusu mallara ilave gümrük vergisi uygulanmayacağı düzenlenmiştir. Mahkeme, davacı şirketin ithal eşyalarının 10.12.2018 tarihinden önce yüklendiğini ve özet beyanın da süresinde verildiğini tespit ederek, işlemin "başlamış işlem" kapsamında değerlendirilmesi gerektiğine karar vermiştir. Bu bağlamda, davalı idare tarafından uygulanan ek tahakkuk ve para cezasının hukuki dayanaktan yoksun olduğu değerlendirilmiş ve işlemin hukuka aykırı olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Bu gerekçelerle Erenköy Gümrük Müdürlüğü'nün 28.01.2022 tarihli ek tahakkuk ve ceza kararları ile bu kararlara karşı yapılan itirazı reddeden İstanbul Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğü'nün 25.07.2022 tarihli işlemi iptal edilmiştir. Mahkeme ayrıca, davanın kabulüyle birlikte davalı idarenin 11.000,00 TL vekâlet ücreti ile 186,20 TL yargılama giderini davacıya ödemesine hükmetmiştir. Karar, davacı lehine verilmiş olup, yükleme tarihi ve özet beyan süresi gibi somut belgelerle desteklenen unsurların, ithalat işleminin hukuki niteliğini belirlemede esas alındığı görülmektedir.

5.3.5. Beşinci Örnek Olay: Plan Dışı Sonradan Kontrol Programında İhracatçı Firmayla İlgili Yaşanan İhtilaf ve Çözüm Yolu

Plan Dışı Sonradan Kontrol Programı, Türkiye'de gümrük işlemlerinin doğruluğunu değerlendirmek amacıyla önceden belirlenmiş kontrol planlarının dışında yürütülen, risk analizi odaklı ve çoğunlukla ihbar, şüpheli işlem, sektör riski veya dış kaynaklı bilgilere dayanarak başlatılan gümrük sonrası denetim faaliyetidir. Bu program, 4458 sayılı ve buna bağlı olarak çıkarılan Sonradan Kontrol ve Riskli İşlemlerin Kontrolü Yönetmeliği çerçevesinde yürütülmektedir. Eşyanın tesliminden sonra beyanın kontrolünü mümkün hale getiren 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 73. Maddesine göre;

> "1. Gümrük idareleri, eşyanın tesliminden sonra ve beyannamedeki bilgilerin doğruluğunu saptamak amacıyla, eşyanın ithal veya ihraç işlemlerini veya sonraki ticari işlemlere ilişkin ticari belge ve verileri kontrol edebilirler. Bu kontroller beyan sahibine, söz konusu işlemler ile doğrudan ya da dolaylı olarak ticari yönden ilgili diğer kişilere veya belge ve verileri ticari amaçla elinde bulunduran diğer kişilere ait yerlerde yapılabilir. Mümkün olduğu takdirde eşya muayene de edilebilir.

2. Gümrük idareleri, kendi yetkileri doğrultusunda veya beyan sahibinin talebi üzerine, yönetmelikle belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde, beyannamenin düzeltilmesini eşyanın tesliminden sonra da yapabilirler.

3. Beyannamenin incelenmesi veya eşyanın tesliminden sonraki kontrolü sonucunda, ilgili gümrük rejimine ilişkin hükümlerin yanlış veya eksik bilgilere dayanarak uygulandığının saptanması halinde, gümrük idareleri, bu Kanunda yer alan ceza hükümleri saklı kalmak üzere, beyanı yeni bulgulara göre düzeltmek için gerekli işlemleri yaparlar."

Bu maddeye göre gümrük, işlem tamamlandıktan sonra bile kontrole devam edebilmekte; hata varsa buna yönelik düzeltme yolu kullanabilmekte; gerekiyorsa da ceza uygulama kararı alabilmektedir. Bu maddeye dayanarak yapılan sonradan kontrol ve riskli işlemlerin kontrolünde Sonradan Kontrol ve Riskli İşlemlerin Kontrolü Yönetmeliği dikkate alınmaktadır. Bu yönetmeliğin 3. Maddesinde; yönetmeliğin, 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 10 uncu ve 73'üncü maddeleri ile 10/7/2018 tarihli ve 30474 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 447 ve 458 inci maddeleri hükümlerine dayanılarak hazırlandığı belirtilmektedir.

Sonradan Kontrol ve Riskli İşlemlerin Kontrolü Yönetmeliği'nin 7. Maddesinde; kişilerin gümrük vergileri karşısındaki durumu ile gümrük mevzuatı ve ilgili diğer mevzuattaki yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediğini belirlemek için yapıldığı ve belirli bir konu (sektör, rejim, vergi türü vb.) veya dönem ile sınırlı olabileceği şeklinde sonradan kontrolün amaç ve kapsamı tanımlanmaktadır.

Yönetmeliğin 8. Maddesinde ise; Genel Müdürlüğün risk analizi kriterleri bazında sonradan kontrole tabi tutulacak riskli kişi veya işlemleri tespittiği, bir takvim yılı içinde sonradan kontrole tabi tutulacak kişilerin kontrol planı çerçevesinde önceden belirlendiği ve gerekli görülürse, yıllık planda belirlenen kontrollerin dışında da sonradan kontrol yapılabileceği şeklinde sonradan kontrole tabi kişiler ve kontrol şekilleri belirlenmiştir.

Sonradan Kontrole İlişkin Genel Usul ve Esaslar başlığı altında yer alan 5. Maddeye göre; yönetmelik kapsamındaki sonradan kontrolün Ticaret Bakanlığı Müfettişleri tarafından yapılacağı belirtilmektedir. Bu madde uyarınca araştırma kapsamında incelenen vaka

çalışmasında da sonradan kontrol denetimi Ticaret Bakanlığı Müfettişi tarafından yapılmıştır.

Uygunluk yazısında belirtilen miktarın üzerinde ilaç ihracatı yapıldığı gerekçesiyle T.C. Ticaret Bakanlığı'nın 25.12.20.. tarihli ve 104...04 sayılı Bakanlık Onayı kapsamında yürütülen Plan Dışı Sonradan Kontrol Programı çerçevesinde, ilgili firmanın gümrük işlemleri, kontrole başlama tarihinden geriye doğru üç yıllık dönemi kapsayacak şekilde incelenmiştir. Ticaret Bakanlığı Müfettişi tarafından yapılan denetim ve incelemeler neticesinde ortaya konulan tespitler ve bu tespitlerin gerekçeleriyle birlikte firma tarafından yapılan açıklamalar tablolar halinde verilmiştir.

Tablo 4. Plan Dışı Sonradan Kontrole Dayalı Tespit ve Tespitlerle İlgili Açıklama-1

Müfettiş tarafından yapılan tespitler	**Firmanın tespitle ilgili açıklaması**
Firmanın ihracat beyannamelerinde yer alan ilaçların, Türkiye İlaç ve Tıbbi Cihaz Kurumu tarafından düzenlenen Uygunluk Yazılarıyla karşılaştırılması sonucunda, ilaç markalarının uygun olduğu ancak ihraç edilen miktarların belgelerde belirtilen adetleri aştığı tespit edilmiştir. Kurumun görüşüne göre belgelerdeki adet bilgileri doğru olup ihracat fazla gerçekleşmiştir. Bu nedenle Gümrük Kanunu'nun 235/2-b maddesi uyarınca işlem yapılması gerektiği değerlendirilmiş ve fazla ihracatın gerekçesinin firmadan açıklanması istenmiştir.	Şirketin ihracat beyannamelerinde yer alan ilaç miktarlarının, Türkiye İlaç ve Tıbbi Cihaz Kurumu (TİTCK) tarafından düzenlenen TPS-Uygunluk Yazılarındaki miktarlarla uyuşmadığı tespit edilmiştir. Ancak bu durumun, Tek Pencere Sistemi (TPS) belgelerinin yanlış yorumlanmasından kaynaklandığı belirtilmiştir. Şirket, TPS belgelerinin amacının ilaçların psikotrop/narkotik madde içerip içermediğini belirlemek olduğunu, miktar sınırlaması getirmediğini savunmaktadır. Bu görüş, çeşitli ulusal ve uluslararası düzenlemeler ile Ticaret Bakanlığının genelgesiyle desteklenmektedir. Ayrıca TPS başvuru süreci otomatik onaylı ve miktar sınırlayıcı değil yalnızca ürün niteliğine odaklıdır. Onaylı belgelerde miktar bilgisi yer almamakta, aynı ürün için 1 ya da 1.000 adet başvuru yapılabilmektedir. Bu da sistemin maddesel içeriği esas aldığını göstermektedir.

(Tablo 4. Devam)

	Şirket, ihraç edilen ürünlerin tümünün belgeyle aynı nitelikte olduğunu yalnızca miktar farkı bulunduğunu ifade etmekte, bu nedenle durumun Gümrük Kanunu'nun 235/2-b değil 235/2-c maddesi kapsamında değerlendirilmesinin daha doğru olacağını savunmaktadır. Ayrıca eksikliklerin telafisi amacıyla yeni TPS belgeleri temin edilmiş ve savunmaya eklenmiştir. Bu nedenle ortada hukuki bir ihlal bulunmadığı belirtilerek takdirin idareye bırakıldığı ifade edilmiştir.

Yapılan tespitle ilgili açıklama değerlendirildiğinde firma, TPS-Uygunluk Yazılarındaki miktar farklarını esaslı bir ihlal olarak belirtmemekte yalnızca belge amacının yanlış anlaşılmasından kaynaklanan bir yorum farkı olarak sunmaktadır. TPS sisteminin otomatik onay yapısı, başvuruların kısa sürede sonuçlanması ve aynı ürün için farklı miktarlarla da onay alınabilmesi, sistemin esas olarak ürünün niteliğine odaklandığını ortaya koymaktadır. Gerçekten de TİTCK'nın asıl amacı, bu ürünlerin uyuşturucu veya psikotrop madde içerip içermediğini denetlemektir. Bu anlamda belge üzerindeki miktar bilgileri, sistemsel zorunluluktan ibaret olabilir. Ancak bu noktada şunu belirtmek gerekir: Eğer TİTCK belgelerinde miktar bilgisi yer alıyorsa, bu bilginin hukuki anlamda bağlayıcı olup olmadığı önem kazanır. Yani belgeye yazılmış olsa bile bu miktarın izin sınırı mı yoksa sadece bilgilendirme amacı mı taşıdığı idarenin (ve gerekirse mahkemenin) yorumuna kalır.

Firmanın savunması yer yer güçlü gerekçelere dayanmakta, özellikle belgelerin teknik doğasına ilişkin detaylar (örneğin, sistemin otomatikliği ve aynı ürün için farklı adetlerin onay alabilmesi) kanaat oluşturucu olabilir. Ancak bu savunmanın kabul görüp görmeyeceği, TİTCK'nın kendi sistemine nasıl bir anlam yüklediğiyle doğrudan ilişkilidir. Eğer TİTCK, belgede yazan miktarın bağlayıcı olduğunu söylüyorsa bu durumda savunma zayıflar. Tersine, TİTCK kendisi de belge miktarının sadece "görsel bir unsur" olduğunu kabul ederse firmanın savunması oldukça sağlam bir zemin kazanır. 2020/9 sayılı Genelge ("TPS-Sağlık Bakanlığı-TİTCK-Tıbbi Tanı Kitleri Uygunluk

Yazısı") yalnızca sistemin kapsamına ve kullanımına değinmekte, miktarın bağlayıcılığına dair bir açıklama yapmamaktadır. Miktar ifadesi yer alsa bile belgede geçen tanım ve açıklamalar sadece ürünün "psikotrop/narkotik madde içermediğini" belirtmeye yöneliktir. Mevcut genelge ve rehberlerde, "TPS belgelerindeki miktar bağlayıcıdır" ifadesi yer almamaktadır. Bu yüzden belgedeki miktarın bağlayıcılığı konusunda hukuki belirsizlik bulunmaktadır.

Bakanlık Müfettişinin incelemesinde yer verdiği diğer bir tespit ihracatın fazla yapılmasından dolayı Gümrük Kanunu'nun 235/2-b maddesi uyarınca işlem yapılması gerektiğidir. Gümrük Kanunu 235/2-b maddesi şu şekildedir: (Değişiklik: "07.11.2019 t., 30941 s. R.G./ 7190 Sayılı Kanun) "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."

235/2-b maddesi, belgeye dayalı ihracat işlemlerinde belge uyumsuzluğu durumlarını net bir şekilde cezai yaptırıma bağlamaktadır. Eğer belge:

- Farklı bir ürüne aitse,
- Gerekli miktarı kapsayamıyorsa,
- Ya da hiç sunulmamışsa,

Bu maddeye dayanarak idari para cezası uygulanması hukuki olarak geçerlidir. Ancak şirketin savunması, belgede geçen miktarın bağlayıcı olmadığına ve belgenin esasen ürünün niteliğine (narkotik/psikotrop içerip içermediğine) yönelik olduğuna dayanmakta dolayısıyla bu da 235/2-c kapsamında (yanıltıcı beyan olmadan belge eksikliği) daha hafif değerlendirilebilir. Firmanın yapmış olduğu açıklamada da buna yer verilmektedir.

Firma, 235/2-b yerine 235/2-c maddesinin işletilmesinin daha doğru olacağı yaklaşımını sergilemektedir. Bu maddeye göre "(Ek: 07.11.2019-30641 R.G./ 7190 Sayılı Kanun) Bakanlıkça belirlenecek süre içerisinde, (b) bendinde belirtilen eşyanın ihracının uygun bulunduğuna ilişkin belge veya bilginin düzenlenmesi veya ilgili kurum veya kuruluş tarafından gerçekleştirilen denetimin olumlu sonuçlandığının bildirilmesi hâlinde 241 inci maddenin birinci fıkrası uyarınca idari para cezası verilir." maddesinin göz önünde

bulundurulması gerektiği ifade edilmiştir. 235/2-b: Daha ağır cezai yaptırım öngörür çünkü burada bir tür yanıltıcı beyan veya doğru olmayan belgeyle işlem yapma hali vardır. 235/2-c: Daha hafif ve telafiye açık bir durumdur; burada belge eksiktir ama kötü niyetli bir beyanda bulunulmamıştır ayrıca eksiklik tamamlanabilir.

Tablo 5. Plan Dışı Sonradan Kontrole Dayalı Tespit ve Tespitlerle İlgili Açıklama-2

Müfettiş tarafından yapılan tespit	**Firmanın tespitle ilgili açıklaması**
Yapılan incelemede, firmanın 27.06.2024 tarihli ihracat beyannamesinde reçeteli 20 mg ilaç için 6.000 adet ürün beyan ettiği ancak sunulan Uygunluk Yazısı'nın yalnızca reçeteli 10 mg ilaç için 5.000 adet ürüne ait olduğu tespit edilmiştir. Dolayısıyla uygunluk yazısı, ihraç edilen ürünün dozajı, barkodu ve miktarıyla örtüşmemektedir. Bu nedenle belge ile beyan arasında uyumsuzluk bulunduğu ve işlemin Gümrük Kanunu'nun 235/2-b maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Konuyla ilgili olarak firmanın açıklama yapması istenmiştir.	Şirket, 27.06.2024 tarihli ihracat beyannamesinde "reçeteli 20 mg ilaç" ürünü için yanlışlıkla "reçeteli 10 mg ilaç" ürününe ait TPS-Uygunluk Yazısının sunulduğu tespitine karşılık olarak bu durumun gümrük müşaviri tarafından yapılan operasyonel bir hata olduğunu belirtmektedir. Reçeteli 20 mg ilaç için düzenlenen 24243220101064053282493/12 referans numaralı TPS belgesi ihracat anında mevcuttur ve belge e-posta yoluyla ibraz edilmiştir. Ayrıca hem 10 mg hem de 20 mg ürünleri aynı başvuru kapsamında onaylandığından fiilen ihraç edilen ürünün TİTCK tarafından uygun bulunmuş olduğu ifade edilmektedir. Bu nedenle olayın belge eksikliği değil sehven yanlış belge beyanı olduğu ve Kanunun 235/2-b maddesi kapsamında bir ihlal teşkil etmediği ayrıca benzer hataların önlenmesi için gerekli önlemlerin alınacağı belirtilmiştir.

Bu savunmada şirket, gümrük beyannamesine yanlış dozaj ve barkoda sahip TPS-Uygunluk Yazısının sunulmasının bir usulsüzlük değil operasyonel bir hata (yani sehven yapılan bir yanlışlık) olduğunu vurgulamaktadır. Savunmanın temel argümanı şudur:

- Yanlış belge sunulmuş olabilir ama doğru belge elde mevcuttu.

- Her iki ürün (10 mg ve 20 mg) aynı TİTCK başvurusunda yer aldığı için, sistemsel olarak ürün uygunluk onayı alınmıştı.
- Dolayısıyla bu durum, ürünün izinsiz veya belgesiz ihracatı değil yalnızca yanlış kalemin beyan edilmesi olarak değerlendirilmelidir.

235/2-b maddesi, belge hiç alınmamış gibi beyan yapılması veya belgeye tabi olmayan bir ürün gibi işlem yapılması hallerinde idari para cezası öngörür. Oysa burada belge alınmış (doğru ürün için onay mevcut) ama gümrük beyannamesinde yanlış referans numarası veya kalem sunulmuş. Bu yönüyle olayın kasıtlı bir uygunsuzluktan ziyade belgelendirme hatası olduğu belirtilmektedir. Dolayısıyla bu durumun 235/2-b kapsamında cezalandırılmaması gerekmektedir.

Tablo 6. Plan Dışı Sonradan Kontrole Dayalı Tespit ve Tespitlerle İlgili Açıklama-3

Müfettiş tarafından yapılan tespit	**Firmanın tespitle ilgili açıklaması**
Yapılan incelemelerde, firmanın ihracat işlemlerinde gümrük idaresine sunduğu TPS (Tek Pencere Sistemi) üzerinden alınmış Uygunluk Yazılarında belirtilen "gideceği ülke" bilgisinin, beyannamelerde beyan edilen "varış ülkesi" ile örtüşmediği tespit edilmiştir. Türkiye İlaç ve Tıbbi Cihaz Kurumu'ndan alınan resmi görüşte, ihracatın yalnızca belgede belirtilen ülkeye yapılabileceği açıkça ifade edilmiştir. Bu nedenle Ek-1 listesinde yer alan beyannamelerde ülke uyumsuzluğu nedeniyle sunulan uygunluk yazılarının geçerli kabul edilemeyeceği değerlendirilmiş ve bu durumun Gümrük Kanunu'nun 235/2-b maddesi kapsamında işlem gerektirdiği sonucuna varılmıştır. Firma görüşünün gerekçeleriyle birlikte iletilmesi istenmektedir.	Şirket, bazı ihracat beyannamelerinde belirtilen gideceği ülke bilgilerinin, TPS-Uygunluk Yazılarındaki varış ülkeleri ile örtüşmemesinin, esasen operasyonel hatalardan kaynaklandığını savunmaktadır. Bu farklılıkların, ürünlerin uygunluğu ya da ihracat izninin geçerliliğini etkilemediği sadece gümrük müşavirleri tarafından yapılan yazım hataları olduğu açıklanmaktadır. EK-3 listesinde, TPS belgesi hiç alınmayan veya hatalı girilen sevkiyatlar belirtilmiş ve bu tespitler kabul edilmiştir. EK-4 ve EK-5 listelerinde ise aslında doğru TPS belgelerinin mevcut olduğu ancak sehven yanlış TPS numaraları veya ülke kodlarının kullanıldığı açıklanmıştır. Bazı örneklerde, faturadaki ticari ülke ile fiziksel varış ülkesinin farklı olmasının beyannameye yanlış yansıdığı belirtilmiş (örneğin Japonya yerine Singapur).

(Tablo 6. Devam)

	TPS onaylarının fiilen alınmış olduğu, belgelerin de eklendiği ifade edilmiştir (EK-6). Son olarak listede ülke uyumsuzluğu olduğu bildirilen bir beyannamede (Botsvana–Brezilya örneği) aslında belgeler ve beyanın tutarlı olduğu gösterilmiştir. Bu tespitlerin, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 235/2-b maddesi kapsamında değil yalnızca 241/1 maddesi (usulsüzlük – idari hata) kapsamında değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmektedir. Zira ürünler için uygunluk onayları alınmış, kast veya belge eksikliği bulunmamakta sadece beyan sürecinde maddi hatalar söz konusudur.

Firma savunmasında, TPS belgelerindeki varış ülkesi ile ihracat beyannamelerindeki varış ülkesi arasındaki tutarsızlıkların belge eksikliğinden kaynaklanmadığını idari hata (örneğin yanlış kod girilmesi, ülke ismi karışıklığı) olduğunu belirtmektedir. Şirket, tüm ürünler için geçerli TPS uygunluk belgelerinin zamanında alındığını bu nedenle 4458 sayılı Kanun'un 235/2-b maddesi yerine daha hafif yaptırım içeren 241/1 (usulsüzlük-idari hata) kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini belirtmektedir. Gerekçe olarak da belgelerin eksiksizliğini ve kast unsuru olmadığını vurgulamaktadır.

Tablo 7. Plan Dışı Sonradan Kontrole Dayalı Tespit ve Tespitlerle İlgili Açıklama-4

Müfettiş tarafından yapılan tespit	**Firmanın tespitle ilgili açıklaması**
Firmanın 3004 Gümrük Tarife Pozisyonunda yer alan ilaç ihracat işlemleri kapsamında yapılan kontrollerde, bazı ihracat beyannamelerinde yer alan kalemler için Türkiye İlaç ve Tıbbi Cihaz Kurumu tarafından düzenlenen TPS–Uygunluk Yazılarının sunulmadığı ve beyannamelerin	Şirket, bazı ihracat beyannamelerinde Türkiye İlaç ve Tıbbi Cihaz Kurumu tarafından düzenlenen uygunluk belgelerinin bulunmadığı yönündeki tespitlere ilişkin olarak bu durumun kasıtlı bir ihlal olmadığı idari süreçlerde yaşanan sehven hatalardan kaynaklandığını belirtmektedir. Bazı

(Tablo 7. Devam)

44 no'lu hanesinde de bu konuda herhangi bir bildirime yer verilmediği tespit edilmiştir. Ayrıca firmanın işlem dosyalarında da ilgili ürünlere ait uygunluk belgelerinin bulunmadığı, hatta bu ürünlerin izin kapsamına dahil olmadığı anlaşılmıştır. Bu durum, uygunluk belgesi olmaksızın gerçekleştirilen ilaç ihracatına işaret etmekte olup 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 235/2-b maddesi kapsamında işlem yapılması gerektiği değerlendirilmiştir. Gümrük idaresi, söz konusu eksikliğin gerekçesinin firma tarafından açıklanmasını talep etmektedir.	ürünlerin (örneğin bir topikal farmasötik ürün ile bir dermokozmetik ürün) kozmetik veya tıbbi cihaz niteliğinde olması nedeniyle TPS kapsamına girmediği, diğer ürünlerde ise belge alınmamasının bilinçli bir eksiklik değil prosedürel bir ihmal olduğu ifade edilmiştir. Söz konusu ürünlere ilişkin uygunluk belgeleri sonradan temin edilerek Bakanlığa sunulmuş ve benzer durumların tekrar yaşanmaması için gerekli önlemlerin alındığı bildirilmiştir. Şirket, genel olarak mevzuata uyum konusunda titiz bir yaklaşım benimsediğini vurgulayarak tespitlerin bu çerçevede değerlendirilmesini talep etmektedir.

Şirketin açıklamaları, uygunluk belgelerinin bazı ihracat beyannamelerinde yer almamasının bilinçli bir ihlal olmadığını daha çok operasyonel süreçlerdeki idari eksikliklerden kaynaklandığını ortaya koymaktadır. Özellikle bazı ürünlerin TPS kapsamına girmeyen kozmetik veya tıbbi cihaz statüsünde olduğu belirtilerek bu ürünler için uygunluk belgesi aranmasının mevzuata uygun olmadığı savunulmaktadır. Diğer durumlarda ise belgelerin alınmasının unutulması veya sürece dâhil edilmemesi gibi ihmallerin yaşandığı ancak bunun düzenleyici gereklilikleri atlatma amacı taşımadığı ifade edilmektedir. Savunmada, eksikliklerin sonradan giderildiği ve tekrarının önlenmesi için iç denetim ve kontrol süreçlerinin güçlendirildiği vurgulanarak Bakanlık nezdinde iyi niyetli bir yaklaşım ve uyum çabası öne çıkarılmaktadır.

Tablo 8. Plan Dışı Sonradan Kontrole Dayalı Tespit ve Tespitlerle İlgili Açıklama-5

Müfettiş tarafından yapılan tespit	**Firmanın tespitle ilgili açıklaması**
Yapılan denetimlerde, firma adına tescilli ve 3004 Gümrük Tarife Pozisyonunda sınıflandırılan bazı ilaçların ihracatına	Şirket, bazı ihracat beyannamelerinde yer alan ürünler için TPS uygunluk belgelerinin beyandaki ürünlerle tam olarak örtüşmediği

(Tablo 8. Devam)

ilişkin olarak TPS–Uygunluk Yazılarının gümrük idaresine ibraz edilerek işlem yapıldığı görülmüştür. Ancak Ek-2 listesinde belirtilen beyannameler ve ilgili kalemler üzerinde yapılan detaylı incelemelerde, sunulan uygunluk yazılarında ihracatı yapılan ilaçların isim veya bilgilerine yer verilmediği, dolayısıyla belge kapsamı dışında ürün ihracı yapıldığı tespit edilmiştir. Bu nedenle ilgili beyannamelerde yer alan ürünlerin uygunluk belgesi bulunmaksızın ihraç edildiği ve bu durumun 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 235/2-b maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. İlgili ihlalin gerekçesine ilişkin olarak firmanın açıklama sunması istenmektedir.	yönündeki tespitin, esasen gümrük müşavirleri tarafından yapılan beyan hatalarından kaynaklandığını belirtmektedir. Şirket tarafından sunulan belgelerle, ihraç edilen ürünlerin büyük çoğunluğu için geçerli TPS belgelerinin usulüne uygun şekilde alındığı ortaya konmuştur. Yanlış ürün adı, GTİP veya TPS numarası kullanımı gibi durumlar, bilinçli bir ihlal değil idari nitelikteki operasyonel hatalar olarak açıklanmıştır. Bu hataların, ürünlerin psikotrop ya da kontrole tabi madde içermediği gerçeğini değiştirmediği dolayısıyla ihracatın esasen uygun koşullarda gerçekleştiği savunulmuştur. Bu gerekçelerle söz konusu farklılıkların Gümrük Kanunu'nun 235/2-b maddesi yerine daha hafif nitelikli 241/1. maddesi kapsamında değerlendirilmesinin daha uygun olacağı ifade edilmiştir.

Şirket, uygunluk belgelerindeki uyumsuzlukların esasen belge eksikliği olmadığını; beyan sırasında yapılan teknik hatalardan kaynaklandığını savunuyor. Bu farkların ürünlerin uygunluğunu etkilemediğini ve bilinçli bir ihlal teşkil etmediğini belirterek durumun idari usulsüzlük kapsamında değerlendirilmesini talep etmektedir. Yaklaşım, hatanın kasıtsız olduğuna ve ihracatın içeriğinin mevzuata uygun sürdürüldüğüne odaklanmaktadır.

Tablo 9. Plan Dışı Sonradan Kontrole Dayalı Tespit ve Tespitlerle İlgili Açıklama-6

Müfettiş tarafından yapılan tespit	**Firmanın tespitle ilgili açıklaması**
Yapılan kontroller sonucunda, firmanız ile A unvanlı firma arasında gerçekleştirilen finansal	Bu metin, yurtdışı merkezli A isimli firmaya yapılan ilaç satışlarının fiziken Türkiye

(Tablo 9. Devam)

işlemler ve ticari belgeler incelenmiştir. Bu kapsamda, firmanız tarafından A firmasına toplam 45.723,80 USD tutarında yurt içi satış faturası düzenlendiği buna karşılık olarak aynı firma tarafından üç farklı tarihte toplam 50.884,49 USD tutarında ödeme yapıldığı tespit edilmiştir. Ancak yapılan incelemelerde, kontrol edilen dönem içerisinde A firması adına herhangi bir ihracat beyannamesi tescil edilmediği anlaşılmıştır. Bu durum, söz konusu ödemelerin ihracat işlemine değil yurt içi satışa ilişkin olduğunu göstermektedir. Bu çerçevede A firmasına yapılan yurt içi satışların İlaç Takip Sistemi (İTS) üzerinden doğrulanması amacıyla ilgili kayıtların gönderilmesi ayrıca yapılan para transferlerinin gerekçesi, ticari ilişki kapsamı ve satışın içeriğine dair tüm açıklamaların ayrıntılı şekilde yapılması ve bu açıklamaları destekleyen belgelerin ibraz edilmesi talep edilmektedir.	içinde gerçekleştiğini ve bu nedenle ihracat beyannamesi düzenlenmediğini açıklamaktadır. Şirket, teslimatların Türkiye'deki klinik araştırma merkezlerine yapıldığını ve ödemelerin yurtdışından döviz cinsinden geldiğini belirtmektedir. İlaç Takip Sistemi'ne bildirim yapılamamasının nedeni olarak A firmasının GLN numarasına sahip olmaması gösterilmektedir. Fatura ile ödeme arasındaki farkın ise ek hizmetlerden kaynaklandığı ifade edilmektedir. Genel olarak bu işlemlerin özel bir ticari düzenleme kapsamında yürütüldüğü, mevzuata aykırılık bulunmadığı ve tüm belgelerin şeffaf şekilde sunulmaya hazır olduğu belirtilmektedir.

Firmanın savunmasına ilişkin bulgular bütüncül olarak değerlendirildiğinde, tespitlerin büyük ölçüde idari nitelikteki eksiklikler ve teknik aksaklıklardan kaynaklandığı anlaşılmaktadır. Bu durum, söz konusu hususların esaslı bir ihlal teşkil etmediğini daha çok uygulamada ortaya çıkan düzenleme ve koordinasyon sorunlarıyla sınırlı kaldığını göstermektedir. Dolayısıyla bulgular, firmanın yükümlülüklerini sistematik olarak ihlal etme niyetinden ziyade süreç yönetimindeki dikkatsizlik ve operasyonel yetersizliklere işaret etmektedir.

Zira konu Müfettişlik Makamınca da değerlendirilirken önemli ölçüde şirketin açıklamaları dikkate alınmış, birçok konuda gereksiz dava ve itiraz süreçleri için kaynağından yapılan açıklamalar ve ispatlar vesilesi ile önlenmiştir. Dolayısı ile idari

işlemler içerisinde izahat ve cevaplara yer verilerek nihai karardan önce açıklama istenmesi ve bu açıklamaların idari işlemlerde göz önüne alınması kamu menfaatine olmuştur.

5.4. Araştırmanın Sonucu

5.4.1. Tarife Sınıflandırmasına İlişkin İhtilaflardan Elde Edilen Sonuçlar

Araştırma kapsamında incelenen birinci olayda 3D gözlüklerin televizyonun ayrılmaz bir parçası olduğu kabul edilmiştir. 3D gözlüklerin ayrı bir GTİP ile beyan edilmesine gerek olmadığına, başka düzenleneme ve denetimlerden dolayı bu şekilde beyan edilse dahi tekrar vergilendirilmesine gerek olmadığına karar verilmiştir. Televizyon ve gözlüklerin birlikte ve tek bedel üzerinden ithal edildiği mahkemece doğrulanmıştır. Gümrük idaresinin yaptığı ek vergi tahakkuku ve para cezası işlemleri hukuka aykırı bulunarak iptal edilmiştir. Yargılama giderleri ve avukatlık ücretlerinin davalı gümrük idaresi tarafından karşılanmasına karar verilmiştir.

İhtilaf konusuyla ilgili kesin bir çözüm niteliğinde olan mahkeme kararı, ithal edilen eşyanın bütünlük arz eden parçalarının ayrı GTİP ile beyan edilip edilmeyeceği ve gümrük kıymetinin satış bedeli olduğu konusunda emsal niteliği taşımaktadır. Mahkemenin, gözlüklerin televizyonun ayrılmaz bir parçası olduğunu kabul etmesi, birlikte gelen ve bağımsız ekonomik değeri olmayan parçaların gümrük vergileri açısından ayrı sınıflandırılmasının gerekmediğini ortaya koymuştur.

Mahkeme, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 24. maddesini esas alarak ithal eşyasının kıymetinin belirlenmesinde toplam fatura bedelinin dikkate alınması gerektiğine hükmetmiştir. Bu, gümrük vergisi matrahının nasıl belirleneceği konusunda idare ve mükellef açısından önemli bir yorumdur. Karar, ithalatçı firmalara belirsizlikten doğan risklere karşı hukuki koruma sağlayabileceklerini göstermektedir. Kararın firmalar açısından önemli bir sonucu da gereksiz para cezası ve ek vergi yüklerinin önlenmesidir. Gümrük idarelerinin aşırı yoruma dayalı işlemleri yargı denetimiyle durdurulmuştur. Bu karar, gümrük idarelerine daha dikkatli ve olay bazlı sınıflandırma yapmaları gerektiğini hatırlatmaktadır. Özellikle set halinde gelen ürünlerin değerlendirilmesi, fonksiyonel

bütünlük arz eden parçaların ayrıştırılmaması, eşyaların ekonomik kıymetinin gerçek duruma göre belirlenmesi gibi kriterlerin uygulanması gerektiği vurgulanmıştır.

Mahkeme, idarenin keyfi yorumlarla ek tahakkuk ve ceza uygulayamayacağını da net bir şekilde ortaya koymuştur. Dolayısıyla bu karar, ithalat işlemlerinde şeffaflık ve öngörülebilirliği artırıcı niteliktedir. Gümrük sınıflandırmasında yalnızca GTİP'ine değil eşyanın ekonomik ve işlevsel bütünlüğüne de bakılması gerektiğini ortaya koymaktadır. Yargı denetiminin etkili bir mekanizma olduğunu ve firmaların haklarını aramakta tereddüt etmemeleri gerektiğini göstermektedir.

Takip edilen süreç hem firma adına hem de gümrük uygulamaları açısından olumsuz bir durum ortaya çıkarmaktadır. Firma açısından önemli bir zaman kaybına işaret ederken gümrük uygulamaları açısından da etkinliğin azalması anlamına gelmektedir. İhtilafa konu kamu alacaklarının dava açılması durumunda tahsil edilmemesinin, şirketler açısından herhangi bir maliyet doğurmadığı yönünde eksik bir anlayışın bulunduğunu da belirtmek gerekir. Şöyle ki, kurumsal şirketlerin muhasebe standartları, onları mevcut tüm ihtilafları gözeterek karşılık ayırmaya itmekte ve finans tarafında karşılık ayrılması sureti ile dağıtılabilir kârın azalmasına yol açmaktadır. Bu da esasen ihtilafların şirketler üzerinde görülmeyen ilave bir maliyeti olarak değerlendirilebilir. Örnek olay incelemesinde ek tahakkuk ve para cezası uygulamasının yerinde olmadığı yönünde alınan karar, gümrük uygulamalarında kusurlu bir karar alındığını ortaya koymaktadır.

5.4.2. Gözetim Uygulamaları Kapsamında Gümrük Kıymetine İlişkin İhtilaflardan Elde Edilen Sonuçlar

Araştırma kapsamında incelenen ikinci örnek olayda, gözetim uygulamasına tabi bir eşyanın, gözetim belgesi olmadan ithal edilmesi nedeniyle Gümrük İdaresi tarafından eşyanın gerçek satış bedelinin çok üzerinde bir kıymetle vergilendirilmesi, ciddi bir ihtilaf doğurmuştur. Danıştay 7. Dairesi'nin kararı doğrultusunda, gözetim tebliğlerinde belirtilen birim kıymetlerin Gümrük Kanunu kapsamında geçerli bir kıymet tespiti ölçütü olmadığı ve bu değerin esas alınarak yapılan vergilendirme işlemlerinin hukuka aykırı olduğu tespit edilmiştir. Bu karar, gözetim fiyatlarının idari denetim amacı taşıdığı ancak gümrük vergisi matrahı belirlemede doğrudan kullanılamayacağı yönünde açık bir yargı görüşü ortaya koymuştur. Bu görüş, gözetim fiyatı ile gümrük kıymetinin aynı şey

olmadığı yönündeki yargısal tespittir. Gümrük kıymeti, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'na göre belirlenen gerçek satış bedelidir; dolayısıyla gözetim fiyatı gibi idari düzenlemeler, sadece ticaretin yönlendirilmesi amacı taşır ve kıymet tespitinde esas alınamaz. Danıştay'ın bu kararı, özellikle gözetim belgesi temin edilemeyen durumlarda firmalara hukuki koruma sağlamaktadır. Aksi halde firmaların ticari işlem gerçekliğini yansıtmayan abartılı kıymetler üzerinden yüksek vergiler ödemesi ve bu sebeple haksız vergi yüküyle karşılaşması gündeme gelmektedir.

Danıştay Yedinci Dairesinin gözetim kıymetine ilişkin kararı, uygulamada ithalatçılar açısından çok sayıda önemli etki doğurabilecek niteliktedir. Öncelikle karar, gözetim tebliğlerine dayalı olarak fazla alınan vergilerin hukuka aykırı olduğunu ortaya koyarak ithalatçılara bu vergileri iade alma hakkı tanımaktadır. Gözetim belgesi ibraz edilemediği için geçmişte referans alınan kıymet üzerinden yüksek vergi ödeyen ithalatçılar, bu karar doğrultusunda geriye dönük iade başvurusunda bulunabilir ve idari ret durumunda yargı yoluna başvurabilirler. Danıştay, gözetim tebliğinde belirtilen birim kıymetlerin otomatik şekilde gümrük kıymeti olarak kabul edilmesinin hukuka aykırı olduğuna hükmederek gümrük uygulamalarının hem Gümrük Kanunu'na hem de uluslararası kıymet tespit kurallarına uygun biçimde yürütülmesi gerektiğini vurgulamıştır. Bu bağlamda ithalatçılar, gümrük kıymeti belirlemesinde gerçek satış bedelini esas alma yönünde daha güçlü bir müzakere zemini elde etmişlerdir. Ayrıca karar, gözetim önlemlerinin yerli üretimi koruma amacı taşımasına rağmen ticari serbestlik ilkesiyle zaman zaman çatışma potansiyeli içerdiğini göstermektedir. Danıştay'ın değerlendirmesi, bu tür önlemlerin hukuki sınırlarının bulunduğunu ve mutlak şekilde uygulanamayacağını ortaya koyarak ithalatçıların gözetim düzenlemelerine karşı daha bilinçli ve sorgulayıcı bir tutum benimsemelerine zemin hazırlamaktadır.

Gözetim kıymeti piyasa fiyatının çok üzerinde belirlenmişse ve ithalatçı belge sunamamışsa ciddi vergi yükleri oluşabilmekteydi; ancak yedinci dairenin aldığı karar, gerçek satış fiyatının belgelenmesi hâlinde fazla vergilerin iadesiyle bu yükten kurtulma imkânı yaratmaktadır. Böylece ithalat maliyetlerinin düşürülmesi ve ticaretin finansal sürdürülebilirliği açısından önemli kazanımlar sağlanabilecektir. Ayrıca söz konusu karar, benzer durumda olan mükellefler açısından bir içtihat niteliği taşıyarak idare aleyhine açılacak davalarda güçlü bir hukuki dayanak işlevi görebilir. Bu yönüyle karar,

ithalatçılar için hem hukuki güvenliği artıran hem de kıymet tespitinde şeffaflığı ve hesap verebilirliği güçlendiren bir dönüm noktası niteliğindedir. Zira gözetim uygulamalarının fiiliyatta ithalat kıymetlerini artırdığı, gözetim belgesi alma umudu olmayan şirketlerin daha yüksek gümrük kıymeti ile beyanda bulundukları, istatistiksel olarak da ithalat rakamlarının daha yüksek gerçekleştiği, bu doğrultuda ödenmemesi gereken vergilerin ödenmesi sureti ile ithalatçılar arasındaki rekabetin azaldığı ve iade sürecine başvuran ithalatçıların ve gümrük idaresinin ihtilat ve yargı süreçlerinde ilave maliyetlerinin oluştuğu gibi haklı şikayet ve tespitleri bertaraf eden yargı denetimi, ekonomik ve ticari hayata güven vermektedir.

5.4.3. İhtirazi Kayıtla Yapılan Beyanlar ve Gümrük Kıymeti Uygulamalarına İlişkin İhtilaflardan Elde Edilen Sonuçlar

Araştırma kapsamında incelenen üçüncü örnek olayda, ihtirazi kayıtla verilen ithalat beyannamesine ilişkin ortaya çıkan ihtilaf, gümrük kıymeti uygulamalarındaki hukuki belirsizlikleri ve uygulama farklılıklarını gözler önüne sermektedir. Mahkeme, ithalatçının gözetim tebliğindeki kıymet düzeyine ulaşmak amacıyla yurt dışı gider kalemlerini yapay şekilde artırarak beyan ettiği kıymetin, ihtirazi kayıtla sunulmuş olmasına rağmen bu beyana dayalı olarak tahsil edilen vergilerin iade edilmemesini hukuka aykırı bulmuştur. Kararda, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 242. maddesine açıkça atıf yapılarak ihtirazi kayıtla beyan edilen vergilere karşı dava açılabileceği ve bu durumda satış bedeli yönteminin neden terk edildiğinin somut şekilde açıklanması gerektiği vurgulanmaktadır. Gümrük kıymetinin belirlenmesinde öncelikli yöntem olan satış bedeli esas alınmadan doğrudan gözetim tebliğindeki kıymete ulaşılması, mahkeme tarafından mevzuata aykırı bulunmuş ve idarenin işlemi iptal edilmiştir. Bu karar, gözetim uygulamaları nedeniyle ithalatçılara dayatılan yapay kıymet artışlarının hukuki dayanaklarının sorgulanması açısından emsal nitelik taşımaktadır. İhtirazi kayıtla yapılan beyanlara rağmen geri ödeme taleplerinin reddedilmesi, ithalatçılar nezdinde ciddi mağduriyetler doğurmakta ve farklı mahkemeler tarafından verilen çelişkili kararlar, uygulamada belirsizlik yaratmaktadır. Bu bağlamda Danıştay'a yapılan başvuruların, kıymet belirleme usulleri açısından yeknesaklık sağlamak ve alt derece mahkemeler arasında oluşan yorum farklılıklarını gidermek bakımından bağlayıcı içtihat işlevi görmesi büyük önem arz etmektedir. Bu örnek olayda da yargı denetiminin ticari hayatı

daha güvenli ve öngörülebilir kıldığı, kanuni düzenlemeleri ve özellikle usul hükümlerini mükelleflerin aleyhine yorumlayan idare karşısında yargının hukuk ilkelerine göre bağlayıcı kararlar ile hakları gözettiği görülmektedir.

5.4.4. Geçici Muafiyet ve Başlamış İşlemlerden Kaynaklanan İhtilaflardan Elde Edilen Sonuçlar

Araştırma kapsamında incelenen dördüncü örnek olay, başlamış işlemlere uygulanan geçici muafiyet hükümlerinin gümrük idarelerince dikkate alınmaması nedeniyle ortaya çıkan bir ihtilafa ilişkindir. İncelenen olayda, ithalatçı firma, 433 sayılı İthalat Rejimi Kararına Ek Karar'ın yürürlüğe girmesinden önce ürünleri yurt dışından sevk etmiş ve kararın öngördüğü 45 günlük yasal süre içerisinde özet beyanla gümrük idaresine başvurmuştur. Bu koşullar, Karar'ın Geçici 1. maddesinde tanımlanan muafiyet hükümlerine tam olarak uygundur. Ancak buna rağmen gümrük idaresi söz konusu geçici hükmü göz ardı ederek firmaya ilave gümrük vergisi tahakkuk ettirmiş ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 234. maddesinin ilgili bentleri uyarınca para cezası uygulamıştır. Mahkeme, uyuşmazlığı değerlendirirken davacı şirketin tüm hukuki ve fiilî koşulları sağladığını ithal eşyalarının karar yürürlüğe girmeden önce yüklendiğini ve özet beyanın süresinde sunulduğunu tespit etmiştir. Bu nedenle işlemin "başlamış işlem" kapsamında değerlendirilmesi gerektiğine ve geçici muafiyetin uygulanmasının zorunlu olduğuna hükmedilmiştir. Dolayısıyla mahkeme, idarenin gerçekleştirdiği vergi tahakkuku ve ceza kararının hukuki dayanağının bulunmadığı sonucuna varmış ve işlemi hukuka aykırı bulmuştur.

Mahkemenin aldığı karar, uygulamada geçici muafiyet hükümlerinin bağlayıcılığı bakımından önemli bir emsal niteliği taşımaktadır. Özellikle dış ticarette zamanlama ve lojistik süreçlerin önceden planlandığı dikkate alındığında, yürürlük tarihinden önce sevk edilen malların gümrük yükümlülükleri açısından yeni düzenlemelere tabi tutulması, firmalar açısından ciddi mağduriyetlere yol açabilmektedir. Mahkeme kararı, bu tür durumların "başlamış işlem" niteliğinde değerlendirilmesi gerektiğini ve geçici düzenlemelerin idarenin takdir yetkisine bırakılmaksızın uygulanması gerektiğini açıkça ortaya koymaktadır. Ayrıca bu örnek, gümrük idarelerinin mevzuatta açıkça belirtilen istisna ve muafiyet hükümlerini göz ardı ederek aşırı yoruma dayalı cezai işlemler tesis

etmesinin yargı tarafından denetlendiğini ve sınırlandığını göstermesi açısından da önemlidir. Sonuç olarak bu karar ithalatçılar açısından hukuki güvenlik ve öngörülebilirlik ilkelerinin korunmasına katkı sağlamakta ve idarelerin geçici düzenlemeleri uygulamada keyfî şekilde daraltmasının önüne geçmektedir.

5.4.5. Sonradan Kontrol Süreçlerinde Belge ve Sistem Kaynaklı İhtilaflardan Elde Edilen Sonuçlar

Araştırma kapsamında incelenen beşinci örnek olayda, ihracat işlemlerine ilişkin olarak plan dışı sonradan kontrol programı çerçevesinde başlatılan bir inceleme ve buna bağlı gelişen ihtilaf ele alınmıştır. Ticaret Bakanlığının onayı doğrultusunda yürütülen bu kontrollerde, firmanın TPS (Tıbbi Ürün Takip Sistemi) Uygunluk Yazılarında yer alan miktarlarla ihracat beyannamelerinde belirtilen miktarlar arasında uyumsuzluk tespit edilmiş ayrıca bazı beyannamelerde uygunluk belgesi yer almamış ya da farklı barkod, dozaj ve varış ülkesi bilgileri beyan edilmiştir. Gümrük idaresi bu tespitleri esas alarak 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 235/2-b maddesi uyarınca işlem tesis etmiş ve idari para cezası uygulamıştır. Ancak firmanın savunmaları değerlendirildiğinde, tespit edilen bu uyumsuzlukların esaslı ve bilinçli bir ihlalden ziyade idari hata, sistemsel kısıtlar ve operasyonel aksaklıklar kaynaklı olduğu anlaşılmaktadır.

TPS sisteminin otomatik onay yapısı, başvuruların kısa sürede sonuçlanması ve aynı ürün için farklı miktarlarla onay alınabilmesi, sistemin esasen ürünün niteliğini kontrol etmeye odaklandığını göstermektedir. TİTCK'nın denetim amacının, ihracat konusu ürünlerin uyuşturucu ya da psikotrop madde içerip içermediğine odaklandığı dikkate alındığında, uygunluk belgelerinde yer alan miktar bilgilerinin esaslı belge eksikliği değil teknik zorunluluk kapsamında değerlendirilebileceği söylenebilir. Nitekim firma, tüm ürünler için geçerli uygunluk belgelerinin zamanında alındığın ancak beyannamelere sehven yanlış referans numarası, barkod veya ülke bilgisi girildiğini; bazı durumlarda ise TPS belgesi gerektirmeyen ürünlerin (örneğin kozmetik ya da tıbbi cihaz) yanlışlıkla bu kapsamda değerlendirilmiş olabileceğini ifade etmiştir. Bu açıklamalardan, belge hiç alınmamış ya da belgeye tabi olmayan ürün gibi işlem yapılması gibi 235/2-b maddesinin doğrudan kapsamına giren fiillerin gerçekleşmediği; aksine söz konusu izin ve onayların temin edilebilmesinden dolayı durumun 4458 sayılı Kanun'un 241/1. maddesi uyarınca

usulsüzlük kapsamında ele alınması gerektiği anlaşılmaktadır. Firmanın iç denetim süreçlerini güçlendirme, hataları gidermek için gerekli adımları atma ve mevzuata uyumu sağlama yönündeki iradesi de bu değerlendirmeyi destekler niteliktedir. Bu bağlamda ulaşılan sonuç, söz konusu ihtilafın temelinde yer alan ihlallerin esas itibarıyla teknik nitelikli ve kasıt unsuru taşımayan hatalar olduğu, dolayısıyla uygulanacak yaptırımların da bu kapsamda orantılılık ve kusur esasları gözetilerek belirlenmesi gerektiğidir. Gümrük uygulamalarında sistemsel eksikliklerin firma aleyhine ağır yaptırımlara dönüşmemesi için fiilin niteliğine uygun idari değerlendirme yapılması hem hukuki güvenliğin tesisi hem de mükelleflerin uyum çabalarının teşvik edilmesi açısından önem taşımaktadır.

5.5. Öneriler

Araştırma sonuçlarına dayanarak elde edilen bulgular kapsamında aşağıdaki öneriler geliştirilmiştir:

- TİTCK, TRT, Tarım Bakanlığı gibi birçok çeşitli kurumun aldığı kararların sonuçları gümrük uygulamalarını etkilemektedir. Dolayısı ile gümrük idaresinin son derece etkili kararları, birçok durumda dış ticaret ve gümrük konularında önceliği olmayan kurumların mevzuatına dayanmaktadır. Bu ve benzeri ihtilafları önlemenin ilk yolu, Gümrük İdaresinin diğer teşkilatların karar alma süreçlerine ilişkin bilgi birikimi ve tecrübesini aktarmasıdır. Gümrük idaresinin sadece uygulayıcı değil, stratejik olarak karar alıcı bir teşkilat olarak konumlanmasında fayda olacaktır.
- Milyarlarca dolar değerinde sayısız ürünün on binlerce ithalatçı ve ihracatçı aracılığı ile dış ticarete konu olduğu küresel ticaret ve gümrük uygulamalarında dijital dönüşüm ve teknolojinin önemini açıkça ortaya koymaktadır. Dolayısı ile Gümrük İdaresi ve bu alanda faaliyette bulunan tüm kurum ve kuruluşlar ile şirketlerin dış ticaret ve gümrük süreçlerinde bu büyük veriyi yönetmek, hataları önlemek, hızı artırmak ve verimlilik odaklı rekabet etmek için dijital dönüşüm ve teknoloji alanlarını önceliklendirmesi gerekmektedir. Bu yolla hız ve şeffaflık artacak, güven ortamında ihtilaflar azalacak ve en etkin şekilde beklentiler karşılanacaktır. Zaman damgası, mutabakat ve değiştirilemezlik gibi özellikleri

haiz olan Blok Zinciri teknolojisinin bu alanda ayrıca teşvik edilmesi gerektiği açıktır.

- Özellikle Müfettişler tarafından yazılan raporlar neticesinde taşra Gümrük Müdürlüklerince düzenlenen ceza kararlarına karşı itiraz edilmesi durumunda, Bölge Müdürlüklerinin konuya ilişkin inisiyatif almaktan çekinmesi, Müfettişlik makamının takdiri dışına çıkma yetkileri olsa dahi bu yetkiyi kullanmaktan uzak durmaları karşısında, bu alanda karar almak için belirli hukuki güvenceye sahip olmaları gerekmektedir. Tıpkı uzlaşma kararlarına karşı dava ve soruşturma açılamayacağı gibi itirazları değerlendiren Bölge Müdürlüğü kararlarına da hukuki güvence verilmesi birçok ihtilafı idari aşamada çözüme kavuşturacaktır.
- Gümrük Kanunu'nun 234/3 maddesi kapsamında mükelleflerin kendilerini ihbar ettiği durumlarda vergilerin tahsili yanında cezalar indirimli de olsa uygulanmaktadır. Dış ticarette gelinen noktada işlemlerin çok düşük bir kısmının idare tarafından denetlenebilmesi, Yetkilendirilmiş Yükümlü müessesesinde olduğu gibi ithalatçıların kendilerini denetlemeleri veya denetlettirmelerinin teşvik edilmesi karşısında, düzeltme beyanlarının usul ve içerik olarak daha kolay ve teşvik edici düzenlenmesi gerekir. Bu kapsamda Gümrük Kanunu'nun 234/3 maddesi uyarınca indirimli dahi olsa ceza düzenlenmesi bu amaca engel olduğu için, beyan düzeltmelerinde iyi niyetin açık olduğu durumlarda hiç ceza düzenlenmemesi ve/veya uzlaşma komisyonlarında %100 indirim yapılması gibi düzenlemelerin hayata geçirilmesi değerlendirilmelidir.
- Uzlaşma komisyonlarının kamu adına korumacı yaklaşması sonucunda, indirimlerin cezalar üzerinden düzenlendiği, vergiler üzerinden indirime gidilmediği durumlar çoğunlukta olmaktadır. Uzlaşmanın vuku bulmadığı ve dava yoluna gidildiği durumların azaltılması ve ihtilaf yükünün düşürülmesi için vergiler üzerinden de indirime gidilmesi uygulamasının yaygınlaştırılmasında fayda olacaktır. Bu ve benzeri konularda uzlaşma komisyonunun daha hızlı ve özgüvenli inisiyatif almasını teminen yapısında da değişikliğe gidilerek, Üniversiteler, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, iş insanları dernekleri gibi kamusal, yarı kamusal ya da sivil toplum kuruluşlarından temsilcilerin uzlaşma komisyonlarda bulunabilmesinin yolu açılabilir.

- Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda yer alırken, bu alanda liberalleşme gerekçesi ile kaçakçılık olmaktan çıkan bazı ihlaller Gümrük Kanunu'nda düzenlenmiştir ancak yaptırımları Gümrük Kanunu için çok yüksek kalmıştır. Dolayısı ile bir liberalleşme öngörülürken tam tersi idari yargı kapsamında kasıt unsuru aranmayan bir alanda idari bir suç ve ağır müeyyidelere yer verilmiştir. Gümrüklenmiş değerin katları olarak düzenlenmiş maddelerin bu kapsamda yaptırımlarının belirli ölçüde azaltılmasında orantılılık ilkesi açısından faydalı olacaktır.
- Beyanın bağlayıcılığı ilkesi ve ayrıca gümrük idaresinin bazı durumlardaki katı yaklaşımları, mükelleflerin kendi beyanlarını düzeltmeleri önünde engel olabilmektedir. Özellikle sarı ve yeşil hattın bu kadar yaygın olduğu bir gümrük hayatında, birçok ithalatçı ithalat sonrası ürünlerinin tespitini yapabilmektedir. Yapılan tespitte fazla ürün yüklendiğinin anlaşılmasında şirketlerin beyanı düzeltme usulleri karmaşık ve öngörülmez olmaktadır. Elektronik ortamda düzeltmelere imkân veren ve iyi niyetli taciri gözeten uygulamalara yer verilmesi gerekmektedir.
- Şirketlerin gümrük kıymetine ilişkin yaptıkları düzeltmelerde, her bir cezanın usulsüzlük cezasından düşük olamayacağı yaklaşımı ile, bir beyannamedeki her kaleme ve bir kalemdeki her bir vergi türüne bu limit uygulandığında, mükellefler için ön görülemez yükseklikte ağır cezalar ile karşılaşılabilmektedir. Dolayısı ile Gümrük Kanunu'nun 234. Maddesi kapsamında düzenlenecek bir cezanın GK'nın 241. Maddede yer alan usulsüzlük cezasından düşük olamayacağına dair maddenin değiştirilmesi gerekmektedir.
- İhtilafların önemli bir kısmını Ticaret (Gümrük) Müfettişlerinin tespitleri oluşturmaktadır. Kamu ve özel tüm alanda en yetkin insan gücünü haiz Teftiş Kurulu mensuplarının her daim güncel kalmaları için sektör ile formal temaslarının artırılması, bu temasın sadece denetim ve incelemeler değil, rutin iş dünyası ile temaslar ve nitelikli üst düzey eğitimleri de kapsaması yerinde olacaktır.
- Gümrük vergisi uygulamalarında, bir ürünün parçası niteliğinde olan eşyalar için ek bir vergilendirme yapılırken ekonomik gerçekliğe uygun olmasına ve açıkça

belgelenmesine dikkat edilmesi gerekmektedir. Ayrıca eşyanın fonksiyonu dikkate alınmalıdır.

- Bir ürünün ithalat işlemlerinde bağımsız mı yoksa ana ürünün bir tamamlayıcısı mı olduğu teknik detaylarla değil ekonomik ve ticari işleviyle değerlendirilmelidir.
- Gümrük idarelerinin ceza tahakkuk işlemleri yaparken ithalatçının sunduğu belgeler, faturalar ve ödeme dekontları gibi somut delilleri dikkate alması gerekmektedir.
- Gümrük vergisi uygulamalarında yalnızca tarife numaralarına dayanarak yapılan tahakkuk işlemlerinin yeterli olmadığı, somut ekonomik ve ticari gerçekliklerin de dikkate alınması gerektiği birinci örnek olay bulgularıyla ortaya konulmaktadır.
- Gözetim tebliğlerinde yer alan birim kıymetlerin yalnızca dış ticaretin yönlendirilmesine yönelik referans değerler olduğu açıkça düzenlenmelidir.
- İthalat sırasında beyan edilen kıymetin doğruluğu, şeffaf, denetlenebilir ve somut belgeye dayalı şekilde sorgulanmalıdır.
- İhtilaf halinde uygulanacak kıymet araştırması usulü (örneğin mukayese edilebilir ithalatlar, üçüncü ülke fiyatları) açıkça mevzuatla düzenlenmelidir.
- Gümrük personelinin, gözetim fiyatı ile gümrük kıymeti arasındaki fark örneğinde olduğu gibi güncel tüm konularda düzenli eğitime tabi tutulması sağlanmalıdır.
- Özellikle ithalatın yoğun olduğu bölgelerde ihtisaslaşmış ve ihtilafları önleyecek nitelikte birimler oluşturulabilir.
- Gözetim konusunda yargının istikrarlı kararları karşısında idarenin bu uygulamayı ithalatı baskılayıcı veya gelir elde edici bir uygulama olmaktan çıkartması gerekmektedir.
- Ticaret Bakanlığı ve gümrük idareleri, firmalara yönelik rehber dokümanlar yayımlayarak yanlış beyan ve hatalı işlemlerin önüne geçebilir.
- İdari başvuru süreçleri, ithalatçının haksız kıymet artışı nedeniyle mağduriyet yaşamadan önce etkili ve hızlı sonuç alabileceği şekilde düzenlenmelidir.
- Danıştay'ın bu tür kararları, gümrük uygulamasına yön verecek şekilde Ticaret Bakanlığı tarafından genel yazı veya iç genelgeyle taşra gümrüklerine

iletilmelidir. Yargı kararlarının idari işlemlere yol göstermesi sağlanmalı ve bu yolla gelecekteki ihtilafları önlemek amacı ile idari düzenlemeler yapılmalıdır.

- Kararların içtihat olarak kabul edilmesi, idare ve mükellef arasında tutarlılık sağlanması açısından önem taşımaktadır.
- Gümrük beyannamesi doldurulurken TPS referans numarası, barkod, dozaj ve varış ülkesi gibi kritik bilgilerin sistem tarafından çapraz kontrol edilmesini sağlayacak yazılımlar kullanılarak beyan hataları en aza indirilebilir.
- TPS-Uygunluk Yazıları ile ihracat beyannamelerinin birebir eşleştirildiği bir kontrol modülü oluşturulmalı. Bu sistem sayesinde dozaj, barkod ve ülke bilgisi uyuşmazlıkları beyan öncesinde tespit edilebilir.
- İhracat beyannamelerini hazırlayan operasyonel ekiplerin mevzuat, belge yönetimi ve beyan kontrolü konularında periyodik olarak eğitilmesi sağlanmalı.
- Kozmetik, tıbbi cihaz gibi TPS kapsamına girmeyen ürünlerin ihracatında bu ayrımın beyan sürecinde sistematik olarak tanınması sağlanmalı, karışıklık önlenmelidir.
- TPS belgelerinde yer alan miktar bilgilerinin hukuki bağlayıcılığı hakkında düzenleyici ve açıklayıcı bir metin yayımlanarak sistemsel zorunluluk ile fiilî beyanın ayrımı netleştirilmelidir.
- Gümrük idareleri arasında oluşan uygulama farklılıklarını önlemek adına, 235/2-b ve 241/1 maddelerinin uygulama esaslarını açıklayan, örnekli iç genelgeler veya rehber dokümanlar yayımlanmalıdır.
- Gümrük kıymeti ve gümrük tarifesi konularında verilen ön kararların kapsamının genişletilmesi ve idare açısından bağlayıcı hale getirilmesi, sorumlu tarafların doğru beyan yapma olasılığını artıracaktır. Bu durum, sonradan yapılan denetimlerde ortaya çıkan ihtilafları önemli ölçüde azaltacaktır.

- Vergi düzenlemeleri bulunmayan ve yıllardır desteklenen ihracat uygulamaları ve ihracatçılar özelinde yapılan denetimlerde, bu öncelikler göz önünde bulundurularak denetimler düzenlenmeli, ihracatçının ve imalatçının rekabete ayırması gereken zamanı önlenebilir ihtilaflara ayırmasının önüne geçilmesi gerekmektedir.

- Yargıya intikal etmeden gümrük ihtilaflarının çözülebilmesi amacıyla uzlaşma mekanizmasının etkinliğinin güçlendirilmesi gerekmektedir. Teknik değerlendirme komisyonları ve uzman görüşlerine dayalı idari çözüm yollarının geliştirilmesi, yargı yükünü azaltırken idari kararların kalitesini artırmayı sağlayacaktır.

SONUÇ

Gümrük işlemleri, dış ticaretin düzenli, hızlı ve güvenilir şekilde yürütülmesi açısından hayati öneme sahiptir. Ancak gümrük rejimlerinin karmaşıklığı, sınıflandırma ve kıymet tespiti gibi teknik konulardaki yorum farklılıkları, uygulamada sıkça ihtilaflara yol açmaktadır. Bu tez kapsamında, Türkiye'deki gümrük ihtilaflarının temel nedenleri, idari ve yargısal çözüm yolları ile bu süreçlerin etkinliği kapsamlı bir şekilde analiz edilmiştir. Elde edilen bulgular, gümrük ihtilaflarının büyük ölçüde idari yorumlara dayalı hatalardan kaynaklandığını ve çözüm yollarının uygulamada farklı sonuçlar doğurabildiğini ortaya koymaktadır. Bu nedenle hem mevzuatın daha açık hale getirilmesi hem de uygulayıcıların eğitimi ve yargı içtihatlarının tutarlılığı, çözüm sürecinde belirleyici faktörler olarak öne çıkmaktadır.

Araştırma kapsamında incelenen örnek olaylar, gümrük ihtilaflarının çeşitli boyutlarını ortaya koyarak hem mevzuatın yorumlanması hem de uygulamada karşılaşılan hukuki sorunlar bakımından önemli sonuçlar ortaya koymuştur. Her bir dava, ithalat ve ihracat işlemlerine ilişkin gümrük uygulamalarının ne derece detaylı, yorum farklılıklarına açık ve yargı denetimine tabi olduğunu göstermektedir. Araştırma sonucunda, Türkiye'deki gümrük uygulamalarının yer yer mevzuatla çelişen, yorum farklılıklarına açık ve mükellef açısından hukuki belirsizlik yaratabilecek şekilde işlediğini ortaya koymuştur. Aynı zamanda yargı kararları, bu belirsizliklerin giderilmesinde etkili bir denge unsuru olarak devreye girmektedir. İncelenen örnek olaylar, gümrük vergilendirmesinde şeffaflık, hukuki öngörülebilirlik, orantılılık, mükellef haklarının korunması ve yargısal denetimin önemi gibi temel ilkelerin güçlendirilmesi gerektiğine işaret etmektedir. Alan yazındaki araştırmalar da bu sonucu destekler niteliktedir. Nitekim Durmaz (2019), Es (2019), Gök (2015), Kaya (2019), Şenyüz (2020), Üzümçeker (2019) ve Veenstra & Heijmann (2023) gibi çalışmalar, gümrük işlemlerinde yaşanan ihtilafların hem gümrük idaresi hem de mükellefler için zaman ve maliyet kayıplarına yol açtığını vurgulamaktadır. Özellikle Veenstra & Heijmann (2023), itiraz süreçlerine ilişkin verilerin yıllık raporlar aracılığıyla analiz edilmesinin, uygulamaların etkinliğini ölçmede önemli bir gösterge sunduğunu ve böylelikle gümrük politikalarının adil ve tutarlı

işleyişinin değerlendirilebileceğini belirtmektedir. Bu bulgu, araştırmamızda ortaya konan hukuki belirsizliklerin giderilmesinde şeffaf raporlama ve düzenli veri analizinin kritik bir rol oynayabileceğini göstermektedir. Diğer taraftan Uzzaman & Yusuf (2011) ile Üzümçeker (2019) çalışmalarında, ihtilafların hızlı ve etkin çözümünün ticaretin kolaylaştırılması ve ekonomik büyüme açısından belirleyici olduğuna işaret etmektedir. Bu bağlamda araştırmamızda incelenen vakalar, ihtilafların idari aşamada çözülmesinin önemini ve gümrük personelinin mevzuata hâkimiyetinin bu süreçteki kritik rolünü somut biçimde ortaya koymaktadır. Dolayısıyla gümrük idaresinin etkinliğini artırmak amacıyla örgütsel yapının iyileştirilmesi, dijital dönüşümün desteklenmesi, personel eğitiminin güçlendirilmesi ve hukuki süreçlerin şeffaflaştırılması gerekliliği hem araştırmamızın hem de literatürün ortaklaştığı önemli bir sonuç olarak değerlendirilebilir.

Uluslararası literatürde gümrük uygulamaları sonucunda ortaya çıkan ihtilafların çözümünde etkili risk yönetimi önemli bir araç olarak öne çıkmaktadır. Liu vd. (2009), risk yönetimini, gümrük kontrol faaliyetlerinde sınırlı kaynakların özellikle şirketler tarafından yeterince karşılanmayan risklere yönlendirilmesi açısından kritik görmektedir. Benzer şekilde Biljan (2014), risk yönetiminin ticaretin kolaylaştırılması ile düzenleyici kontrol arasında bir denge kurduğunu, Davaa ve Namsrai (2015) ise teknolojik ilerlemelerle desteklendiğinde gümrük süreçlerini daha verimli hale getirdiğini vurgulamaktadır. Drobot vd. (2017), risk yönetimini riski tanımlama, analiz etme ve yönetme süreci olarak ele alırken; istihbarat destekli yaklaşımların potansiyel kayıpları azaltmada etkili olduğunu belirtmektedir. Afanasieva vd. (2017) ve Harmash (2019), risk yönetimini modern gümrük kontrol yöntemlerinin temel ilkesi olarak değerlendirerek idari yüklerin azaltılmasında oynadığı role dikkat çekmektedir.

Sonraki çalışmalar da risk yönetiminin kapsamını genişletmiştir. Basir vd. (2019), artan ticaret hacmi ve hızlı gümrükleme ihtiyacına karşı koordineli risk yönetimi ve kontrol faaliyetlerinin önemine işaret etmektedir. Abdurahmanov vd. (2020), risk yönetimini uluslararası anlaşmalar ve ulusal mevzuat çerçevesinde uyumsuzluk ihtimalini azaltmaya yönelik sistematik bir eylem olarak tanımlarken; Kim ve Kim (2020), bunu toplum, kültür ve çevreyi korumayı hedefleyen modern gümrük hizmetlerinin temel unsuru olarak görmektedir. Benzer şekilde Nemirova ve Savelyeva (2020), risk yönetiminin gümrük faaliyetlerinin verimliliğini artırarak idari engelleri azalttığını, bilgi maliyetlerini

düşürdüğünü ve süreçleri daha öngörülebilir hale getirdiğini ortaya koymaktadır. Son olarak Shubailat vd. (2024), risk yönetimi ile sürdürülebilir tedarik zinciri arasındaki simbiyotik ilişkiye dikkat çekerek risk azaltıcı stratejilerin ekonomik ve sosyal faydalarını vurgulamaktadır.

Mevcut araştırmanın bulguları, literatürde ortaya konan bu görüşlerle paralellik göstermektedir. Türkiye'de gümrük uygulamaları kapsamında yaşanan ihtilafların büyük ölçüde mevzuatın karmaşıklığı ve yorum farklılıklarından kaynaklandığı görülmektedir. Bu noktada, etkin bir risk yönetimi yaklaşımı, hem idarenin sınırlı kaynaklarını doğru alanlara yönlendirmesi hem de mükellef açısından belirsizliklerin ve ihtilafların en aza indirilmesi için kritik bir rol oynayabilir. Risk yönetiminin yaygınlaştırılması, itiraz ve yargı süreçlerinin yükünü hafifletirken; ticaretin kolaylaştırılması ve ekonomik etkinliğin artırılmasına da katkı sağlayacaktır. Dolayısıyla bu araştırmanın ulaştığı sonuçlar, gümrük uygulamalarında şeffaflık, öngörülebilirlik ve etkinlik ilkelerinin güçlendirilmesi için veri analizi ve teknoloji odaklı risk yönetiminin merkezî bir araç olarak konumlandırılması gerektiğini göstermektedir.

KAYNAKÇA

Abdurahmanov, T., Khakimova, F. & Saidov, A. (2020, November 4–6). Information modeling method of phytosanitary control risk management system at customs border checkpoints of the Republic of Uzbekistan. *In Proceedings of the 2020 International Conference on Information Science and Communication Technologies (ICISCT 2020)*. Tashkent, Uzbekistan. IEEE.

Acer, A. ve Yügünt, C. (2021). Küresel e-ticaret sisteminde kullanılan elektronik ticaret gümrük beyannamesinin posta ve hızlı kargo taşımacılığına etkileri. *OPUS International Journal of Society Researches*, *18* (Yönetim ve Organizasyon Özel Sayısı). 1573-1595.

Afanasieva, V., Ivanov, L. & Yanushkevych, D. (2017). Modern approaches to risk management and their use in customs. *Science Path:* 3(6), 1–14.

Akçin, R. (2021). *Tüm yönleriyle gümrük işlemleri.* Ankara: Poyraz Ofset Matbaacılık.

Akdoğan, A. (2004). *Türk vergi sistemi ve uygulaması*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Akın, Z. D. (2010). *Gümrük ihtilaflarında çözüm yolları.* Yayımlanmamış yüksek lisans tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Arslan, Ç. ve Balan, A. (2019). Gümrük kaçakçılığı suçunun nitelikli hali olarak ülkeye kaçak akaryakıt sokma fiili (Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu m. 3/1, 10). *D.E.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi, 21*(1), 3-42.

Atalay, O. (2017). *Gümrük uygulamalarında karşılaşılan sorunlar, vergi kayıpları ve çözüm önerileri.* Yayımlanmamış yüksek lisans tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.

Atatüre, T. (2000). Yeni Gümrük Kanunu ile getirilen yenilik ve değişiklikler. *Mükellefin Dergisi, 85*, 126-133.

Ateşağaoğlu, E. (2025). *Vergi beyannamelerinde ihtirazi kayıt ve sonuçları.* İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Aydemir, S. (2015). *E-gümrük uygulamaları.* Yayımlanmamış yüksek lisans tezi, Maltepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Bağrıaçık, A. (2004). *Uygulamalı dış ticaret işlemleri*. İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi.

Baltacı, A. (2019). Nitel araştırma süreci: Nitel bir araştırma nasıl yapılır? *Ahi Evran Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 5*(2), 368–388.

Barlas, Ş. (2011). *Gümrük uyuşmazlıkları.* https://www.dunya.com/kose-yazisi/gumruk-uyusmazliklari/11620 (Erişim Tarihi: 19.01.2025)

Basir, A., Satyadini, A. E. & Barata, A. (2019). Modern customs risk management framework: Improvement towards institutional reform. *International Journal of Innovative Science and Research Technology, 4,* 60–69.

Biljan, J. (2014). Good governance in customs: The case of the Republic of Macedonia. In S. O. Idowu & K. T. Çaliyurt (Ed.), *Corporate Governance in* (p. 101–115). Berlin: Springer.

Biyan, Ö. (2018). *Vergi hukuku (lisans öğrenimi için)*. Bursa: Dora Basın Yayın.

Bozkurt, C. (2011a). *Serbest dolaşımda olan eşya ile olmayan eşyanın serbest bölgede tüketilmesinin ÖTV karşısındaki karşılaştırmalı durumu*. İstanbul: Mali Çözüm.

Bozkurt, C. (2011b). Gümrük vergileri ve para cezaları için uzlaşma müessesesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 99-110.

Bozkurt, R. (2019). *Gümrük vergilerinde kabahatler, yaptırımlar ve uyuşmazlıkların çözüm yolları.* Yayımlanmamış 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*, (314), 139-148.

Bütün, S. (2008). *5607 sayılı kaçakçılıkla mücadele kanunu kapsamında gümrük kaçakçılığı suçu.* Yayımlanmamış yüksek lisans tezi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli.

Candan, T. (2006). *Vergilendirme yöntemleri ve uzlaşma.* İstanbul: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Candan, T. (2017). *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu* (Gözden geçirilmiş ve güncellenmiş yedinci baskı). Ankara: Yetkin Yayınları.

Çakmak, M. (2012). *Türkiye'de gümrük vergisi muafiyetine ilişkin düzenlenmiş mevzuatın AB mevzuatı ile karşılaştırılması ve uygulama farklılıklarının ortaya konulması.* Yayımlanmamış uzmanlık tezi, T.C. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Ankara.

Çapar, M. (2004). Özel tüketim vergisi ve Türkiye uygulaması. *Sayıştay Dergisi*, (52), 121-134.

Çapraz, M. (2021). *Gümrük mevzuatında vergi uyuşmazlıkları ve idari çözüm yolları.* Yayımlanmamış yüksek lisans tezi, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli.

Çelikkaya, A. (2001). *Türk Gümrük Kanunu'nun vergilemeye ilişkin hükümlerinin incelenmesi.* Yayımlanmamış doktora tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.

Çıldır, Ş. ve Denizhan, H. (2015). *Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu.* Ankara: Yetkin Yayınları.

Çilesiz, S. (2011). *İçtihatlı 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu açıklaması ve kaçak petrol suçları.* Ankara: Adalet Yayınevi.

Çitil, B. (2018). Jeotermal kaynakların işletilmesi ve idare payı. *Türk İdare Dergisi, 486*, 133-168.

Danışman, M. (2010). *Açıklamalı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kaçak petrol ve ulusal marker.* Ankara: Bilge Yayınevi.

Danıştay 7. Dairesi'nin 24.05.2007 tarihli, E. 2005/3460 ve K. 2007/2521 sayılı kararı. https://kararara ma.danistay.gov.tr/getDokuman?id=18305600&arananKelime=7.%20Daire (Erişim Tarihi: 19.01.2025)

Davaa, T. & Namsrai, B. (2015). Ways to modernize customs risk management in Mongolia. *World Customs Journal, 9,* 24–37.

Derdiyok, Türkmen. (2013). *Dış ticarette vergi ve mali yükümlülükler*. Ankara: Seçkin Yayınları.

Dölek, A. (2004). *Gümrük işlemleri ve kaçakçılık*. İstanbul: Beta Yayınları.

Drobot, V. E., Klevleeva, A. R., Afonin, P. N. & Gamidullaev, S. N. (2017). Risk management in customs control. *Regional Economy, 13,* 551–558.

Durmaz, Ç. (2019). *Gümrük işlemlerinde vergilendirme süreci ve karşılaşılan hukuki uyuşmazlıklar.* Yayımlanmamış yüksek lisans tezi, Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Ela, H. (2021). *Dahilde işleme rejimi-soru & cevap*. Ankara: Seçkin Yayıncılık San. ve Tic. A.Ş.

Ercan, T. (2009). *Türk vergi hukukunda ve Avrupa Birliği'nde gümrük vergisi uyuşmazlıkları ve analizi.* Yayımlanmamış yüksek lisans tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Ercan, T. (2012). *Gümrük uyuşmazlıkları ve çözüm yolları*. Ankara: Adalet Yayınevi.

Ercan, T. (2016). *Türk hukukunda gümrük kabahatleri*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.

Ercan, T. (2019). *Gümrük hukuku*. Bursa: Ekin Yayınevi.

Erdem, T. (2012). *Vergi hukukunda uyuşmazlıkların idari aşamada çözümü ve alternatif çözüm yolları.* Ankara: Seçkin Yayınları.

Ergün, N. (2023). Durum çalışması. M. Bütün ve S. B. Demir (Ed.), *Nitel Araştırma Yöntemleri* içinde (s. 133–157). Ankara: Siyasal Kitabevi.

Ertem, C. (2022). *5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'na göre gümrük kaçakçılığı suçları.* Yayımlanmamış yüksek lisans tezi, Çankaya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Ertuğrul, H. (2013). *Gümrük.* Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.

Es, A. (2019). *Gümrük vergi ve ceza uyuşmazlıklarının idari ve adli çözüm yolları.* Yayımlanmamış yüksek lisans tezi, İstanbul Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Fındık, H.M. (2016). *Gümrük uyuşmazlıklarında uzlaşma müessesesi.* Yayımlanmamış yüksek lisans tezi, Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mersin.

Gök, A. (2015). *Gümrük vergileri uyuşmazlıkları ve çözüm yolları.* Yayımlanmamış yüksek lisans tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.

Gök, Ö. (2018). *Gümrük vergisinden kaynaklanan uyuşmazlıklar.* Yayımlanmamış doktora tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

Gökçelik, C. (2019). *Gümrük ve Dış Ticaret Alanında En Sık Karşılaşılan Uyuşmazlık Konuları ve Çözüm Yolları.* www2.deloitte.com (Erişim Tarihi: 19.01.2025)

Gökçelik, C. (2009). *Gümrük ve dış ticaret uygulamaları*. İstanbul: Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirliği ve Denetim Yayınları.

Gökgöz, A. ve Şeker, A. (2014). *Dış ticaret işlemleri ve muhasebesi*. Bursa: Dora Basım-Yayın Dağıtım Ltd. Şti.

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: Hukuki analizi, sorunlar ve çözüm önerileri.* Yayımlanmamış doktora tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.

Günay, E. (2007). *Uygulamalı 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu ve ilgili mevzuat.* Ankara.

Güngör, D. ve Toroslu, H. (2016). Müsadere ve hükmün açıklanmasının geri bırakılması ilişkisi üzerine kısa bir değerlendirme. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 65*(4), 1967-1980.

Gürsoy, Y. (2008). *Dış ticaret işlemleri yönetimi*. Bursa: Ekin Yayınları.

Hacıköylü, C. (2014). İthalat sırasında ödenen vergiler ve diğer mali yükümlülükler: Türkiye ve cep telefonu ithalatı. *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, *7*(1), 21-36.

Hançerlioğlu, O. (1993). *Ekonomi sözlüğü: Ekonomi terimleri ve ekonomi ile ilgili ticaret ve hukuk terimleri*. İstanbul: Remzi Kitabevi.

Harmash, A. (2019). Selectivity and minimization: Principles of customs control. *Lex Portus, 6,* 29–38.

Hasoğlu, A. (2016). İdare hukukunda alternatif uyuşmazlık çözüm yolları. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 65*, 1981-1996.

Hasoğlu, A. (2017). İdarenin sorumluluğu bağlamında yargı dışı çözüm yolu olarak sulh. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 25*(2), 65-87.

Hayrullahoğlu, B. (2015). Türkiye'de tütün mamulleri ve alkollü içkilerde özel tüketim vergisinin başarısı. *Journal of Life Economics, 2*(2), 89-112.

Hepaksaz, E. (2015). *The practice of reconciliation in Turkish tax law settlement and administrative discretion.* San Antonio: International Conference of Interdisciplinary Studies Conference Proceedings.

https://www.etimolojiturkce.com/kelime/g%C3%BCmr%C3%BCk (Erişim Tarihi: 08.01.2025)

İnneci, A. (2021). *Türkiye'de gümrük vergileri uyuşmazlıkları ve çözüm yolları.* Yayımlanmamış doktora tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

Kaplan, Ö. (2005). *Dış ticarette menşe kuralları ve gümrük uygulamaları*. Ankara: Gümrük Uzmanları Derneği Yayınları.

Karaarslan, M. (2019). İdarenin taraf olduğu uyuşmazlıkların alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemleri ile giderilmesi. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 140*, 71-113.

Karadağ, N. Ç. ve Organ, İ. (2014). Gümrük uzlaşması ve Vergi Usul Kanunu'ndaki uzlaşma kurumu ile karşılaştırılmalı olarak değerlendirilmesi. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, 7*(1), 370-396.

Karakaş, B. (2009). *5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu şerhi uygulamalı içtihatlı.* Ankara: Adalet Yayınevi.

Kaya, M. (2019). *Eşyanın gümrük kıymeti, vergilendirilmesi ve uyuşmazlıklarının çözüm yöntemleri.* Yayımlanmamış yüksek lisans tezi, İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

Kaya, M. ve Doğan, A. (2020). Dış ticarete konu eşyanın vergilendirilmesinde gümrük kıymetinin rolü, beyanı ve kontrolü. *Gümrük Ticaret Dergisi*, *7*(19), 10-24.

Kılıç, K. (2013). *Kaçakçılık suçları, gümrük kabahatleri ve gümrük uyuşmazlıklarının çözüm yolları.* Ankara: Gazi Kitabevi.

Kılınç, S. (2014). *Gümrük vergisi uyuşmazlıklarının idari ve yargısal aşamada çözüm yolları.* Yayımlanmamış yüksek lisans tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.

Kır, B. (2018). *Gümrük uyuşmazlıklarının alternatif çözüm yöntemleri*. Yayımlanmamış 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.* Yayımlanmamış uzmanlık tezi, Gümrük Müsteşarlığı, Ankara.

Kızılot, Ş. ve Kızılot, Z. (2013). *Vergi ihtilafları ve çözüm yolları* (Güncellenmiş yirmi ikinci baskı). Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Kızılot, Ş. ve Taş, M. (2011). *Vergi hukuku ve Türk vergi sistemi* (Güncellenmiş 4. baskı). Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Kim, S.-B. & Kim, D. (2020). IT application and its impact on public organizations: The case of digital traditions and risk management in Korea. *Sustainability, 12,* 3421.

Kocabaş, V. (2016). *Dahilde işleme rejiminin firmaların finansal performansına etkileri: Sektörel bir analiz.* Yayımlanmamış yüksek lisans tezi, Gedik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Balıkesir.

Kolçak, M. (2013). Dış ticaret vergilerinin Türkiye ekonomisine etkileri. *Atatürk Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Dergisi*, *27*(4), 188-209.

Köksal, T. (2012). *Uluslararası ticaret hukuku*. Ankara: Adalet Yayınevi.

Kümbül, A. (2018). Kıymet araştırması devam ederken eşyanın teslimine dair taleplerin de bu madde kapsamında değerlendirilmesi hukuka uygun mudur?. *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, (11), 83-91.

Liu, J., Tan, Y.H. & Hulstijn, J. (2009, August 31–September 3). IT-enabled risk management for taxation and customs: The case of AEO assessment in the Netherlands. M. A. Wimmer, H. J. Scholl, & M. Janssen (Ed.), *Electronic Government: 8th International Conference, EGOV 2009* In (p. 376–387). Linz, Austria: Springer.

Masat, Y. (2018). *5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'na göre arama, el koyma ve müsadere.* Yayımlanmamış yüksek lisans tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Morini, C. (2014). Best practices in customs administrations: A preliminary exploratory study. *Revista de Administracao da UFSM*, *7*(4), 341-357.

Mutlu, İ. (2022). *Gümrük birliği uyum çalışmalarının Türkiye'nin dış ticaretine etkileri: Bursa ilinde gümrük müşavirlerinin konuya ilişkin algılarının ölçülmesi.* Yayımlanmamış yüksek lisans tezi, Toros Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Bursa.

Nadaroğlu, H. (2000). *Kamu maliyesi teorisi*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.

Nemirova, G. I. & Savelyeva, T. I. (2020). Assessment of the importance of the risk management system for improving the quality of customs service provision. *Economic Consultant, 31,* 42–52.

Ok, A. (2016). *Türk hukukunda gümrük vergileri ve cezaları.* Yayımlanmamış doktora tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.

Oktar, A. (2016). *Türk vergi sistemi.* İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Onursal, E. (2000). Dünden bugüne gümrük mevzuatı. *Dış Ticaret Dergisi*, *5*(17), 18-44.

Onursal, E. (2017). *Mevzuat ve teknik yönleri ile ihracat ve ithalat işlemleri*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Ortapolat, A. (2007). Gümrük para cezalarında ödeme süresi sorunu ve ödeme süresi başlangıcına hukuki bakış. *Yaklaşım Dergisi, 172*, 266-268.

Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (1998). *Vergi hukuku* (6. baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.

Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2008). *Vergi hukuku.* Ankara: Turhan Kitabevi.

Öner, E. (2017). *Türk vergi sistemi.* Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Önür Aslan, A. (2021). *Ekonomik etkili gümrük rejimlerinin dış ticaret etkisi: Beyaz eşya ve otomotiv sektöründe dahilde işleme rejimi ile ihracat örnekleri.*

Yayımlanmamış doktora tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Önür, A. (2012). *Gümrük işlemleri*. İstanbul: Üniversite Yayınları.

Öz, E. (2008). *Dış ticarette ulusal ve uluslararası vergilendirme.* Adana: Nobel Kitabevi.

Öz, E. ve Bozdoğan, K. (2012). Türkiye ve dünya uygulamalarından örneklerle anti-damping vergileri ve etkileri. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, *5*(3), 105-128.

Öz, E. ve Erim, A. (2016). Tüm yönleri ile gümrük kaçakçılığı suçlarında iştirak. *Gümrük ve Ticaret Dergisi, 8*, 62-75.

Özbek, G. (2005). *Dış ticaret işlemlerinde e-iş ve Türkiye gümrük işlemlerinin elektronik ortama taşınması e-devlet ve e-gümrük uygulamaları.* Yayımlanmamış yüksek lisans tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Özcan, A. (2024). *Örnek olaylarla vaka analizleri*. İstanbul: Artikel Akademi.

Özdiyen, Ö. (2014). *Sözlü beyan ve sözlü beyan formu.* Gümrük Dünyası, (82), 45.

Özkan, Ö. ve Ercan, T. (2016). *Sorular ve cevaplar ışığında gümrük para cezaları.* Ankara: Adalet Yayınevi.

Özkan, Ş. (2022). *Gümrük mevzuatı çerçevesinde ithalat ve ihracat işlemlerinin muhasebeleştirilme uygulamaları.* Yayımlanmamış yüksek lisans tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.

Öztürk, B. ve Erdem, M. R. (2013). *Uygulamalı ceza hukuku ve güvenlik tedbirleri hukuku.* Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Pehlivan, O. (2006). *Vergi hukuku*. Trabzon: Derya Kitabevi.

Pirtini, S. ve Melemen, M. (2004). *İhracat uygulamaları*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Saban, N. (2014). *Vergi hukuku.* İstanbul.

Sarıkaya, K. (2013). *Gümrük vergi hukukunda tahakkuk zamanaşımı sorunsalı.* Gümrük Dünyası, (79), 39.

Saygılıoğlu, N. ve Akçin, R. (2015). *Dış ticaret ve gümrük.* Ankara: Cem Web Ofset San. Tic. Ltd. Şti.

Saygılıoğlu, N. ve Gerçek, A. (2007). *Dış ticaret ve gümrük kurallar, işlemler ve vergileme*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Sayılgan, G. ve Şenol, C. (2010). Dahilde işleme rejimi ve Türk işletmelerinin ihracatı üzerine etkileri. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, *(35)*, 37-53.

Selen, U. (2014). *Gümrük işlemleri ve vergilendirilmesi*. Bursa: Ekin Yayınevi.

Selen, U. (2017). *Gümrük işlemleri ve vergilendirilmesi*. Bursa: Ekin Kitabevi.

Selen, U. (2020). *Gümrük işlemleri ve vergilendirilmesi*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Seyyidoğlu, M. S. (2021). Ceza muhakemesi hukukunda arama ve el koyma. *Journal of Human and Social Sciences, 4*(1), 11-32.

Shubailat, O. M., Al-Zaqeba, M. A. A., Madi, A. & Ababneh, A. M. (2024). Customs intelligence and risk management in sustainable supply chain for general customs department logistics. *Uncertain Supply Chain Management, 12,* 387–398.

Sobutay, T. (2004). *Sorularla ithalat mevzuatı*. İstanbul: İstanbul Ticaret Odası.

Şahin, M. (2019). *Gümrük vergileri*. Ankara: Gazi Kitabevi Tic. Ltd. Şti.

Şedele, U. (2009). *Türkiye'deki transit rejimi, karşılaşılan sorunların analizi ve çözüm önerileri.* Yayımlanmamış uzmanlık tezi, T.C. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Ankara.

Şekeroğlu, G. (2007). *Türk gümrük mevzuatının topluluk mevzuatına uyumu.* Yayımlanmamış doktora tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2021). *Türk vergi sistemi*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Şenyüz, E. (2020). *Gümrük işlemlerinden kaynaklanan uyuşmazlıkların çözüm yolları.* Yüksek lisans tezi, Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.

Şişman, G. ve Uyanık, M. (2018). Gümrük uyuşmazlıklarının sulh yolu ile çözülmesi. *Vergi Sorunları Dergisi, 362*, 71-78.

Tanrıöver, H. (2021). *Türkiye'de gümrük uyuşmazlıkları ve idari çözüm yollarının değerlendirilmesi.* Yayımlanmamış yüksek lisans tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

Taylar, Y. (2012). Vergi teorisi açısından özel tüketim vergileri ve Türk özel tüketim vergisi uygulaması. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, *12*(Özel Sayı), 435-467.

TDK (2024). https://sozluk.gov.tr/

Tekin, Ü. E. (2018). Ekonomik etkili gümrük rejimlerinin Türkiye'deki kullanımı ve dış ticaret dengesine etkileri. *International Journal of Social and Humanities Sciences Research*, *5*(19), 555-565.

Terzi, G. (2019). Gümrük vergileri anlaşmazlıklarında çözüm yollarının Vergi Usul Kanunu hükümleriyle karşılaştırmalı olarak değerlendirilmesi. *Gümrük ve Ticaret Dergisi, 5*(15), 32-43.

Ticaret Bakanlığı. *İdari Faaliyet Raporu.* https://ticaret.gov.tr/yayinlar/i%CC%87dare-faaliyet-raporu (Erişim Tarihi: 19.01.2025)

Tokatlıoğlu, M. Y. (2005). Türkiye'de dış ticaretin vergilendirilmesi ve Avrupa Birliği. *Akdeniz İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, *3*(10), 46-72.

Topçu, E. ve Kurtulmuş, S. (2017). *Türkiye'deki Suriyelilerle çalışan sivil toplum kuruluşları ve gönüllülere yönelik etüt çalışması, gönüllüler grubu örnek olay incelemesi: Ankara örneği.* Ankara: T.C. Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı.

Tosuner, M. ve Arıkan, Z. (2019). *Türk vergi sistemi*. İzmir: Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi.

Tuncer, S. (2000). Gümrük vergilerinde cezalar. *Yaklaşım Dergisi, 92*, 21-29.

Tuncer, S. (2001). *Gümrükler ve gümrük vergileri (Teori-Uygulama).* Ankara: Yaklaşım Yayınları.

Turgut, M. (2022). 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamında gümrük kaçakçılığı türleri. *Gümrük ve Ticaret Dergisi, 9*(30), 25-34.

Tutar, H. (2023). Nitel araştırma deseni belirleme ölçütleri ve gerekçelendirilmesi. *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 25*(1), 334–355.

Türk Hukuk Kurumu. (1991). *Türk hukuk lügâtı*. Ankara: Başbakanlık Mevzuatı Geliştirme ve Yayın Genel Müdürlüğü.

Utkulu, U., Aydemir, İ., Özken, A. ve Yılmaz, M. (2013). *Türkiye'de dış ticaret işlemleri ve uygulaması (teoriden pratiğe)*. Ankara: Gazi Kitabevi Tic. Ltd. Şti.

Uzun, F. (2011). Gümrük vergilerinin geri verilmesi ve kaldırılması ile buna ilişkin işlemlerin muhasebeleştirilmesi. *Gümrük Dergisi*, *(76)*, 40.

Uzun, F. (2015). *125 soruda gümrük mevzuatında para cezaları.* İstanbul: Dünya Süper Veb Ofset.

Uzun, S. (2006). *AB'ne uyum çerçevesinde gümrük rejimleri uygulamaları ve değerlendirilmesi.* Yayımlanmamış yüksek lisans tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.

Uzzaman, M. A. & Yusuf, M. A. (2011). The role of customs and other agencies in trade facilitation in Bangladesh: Hindrances and ways forward. *World Customs Journal, 5*(1), 29-42. https://doi.org/10.55596/001c.92449

Ülkü, M. (2015). *Gümrük vergisi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolları ve Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen idari çözüm yolları ile karşılaştırılması.* Yayımlanmamış yüksek lisans tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Üstün, Ü. S. (2007). *Türk vergi hukukunda idarenin takdir yetkisi*. Ankara: Turhan Kitabevi.

Üyümez, E. M. ve Gültekin, R. (2016). Gümrük denetimi: Türkiye uygulamalarının analizi. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, *8*(14), 343-365.

Üzümçeker, A. (2019). *Gümrük vergisi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolları.* Yayımlanmamış yüksek lisans tezi, İstanbul Medipol Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Veenstra, A. & Heijmann, F. (2023). The future role of customs. *World Customs Journal*, *17*(2), 13-30.

Vural Akar, R. ve Cenkseven, F. (2005). Eğitim araştırmalarında örnek olay (vaka) çalışmaları: Tanımı, türleri, aşamaları ve raporlaştırılması. *Süleyman Demirel Üniversitesi Burdur Eğitim Fakültesi Dergisi, 6*(10), 126–139.

Yargıtay 7. CD T.04.11.2013, E.2013/3274, K.2013/24265, https://karararama.yargitay.gov.tr/# (Erişim Tarihi: 19.01.2025)

Yağan, H. (2012). Gümrük mevzuatında itiraz. *Gümrük Dünyası Dergisi, 72*, 4.

Yağan, H. (2013). *Gümrük ve dış ticaret sözlüğü*. Ankara: Öz Baran Ofset, Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneği İktisadi İşletmesi Yayınları.

Yağcı, M. E. (2009). *Gümrük müşavirliği mesleğinin tarihsel gelişimi ve Türkiye'deki dış ticaret işlemlerine etkileri.* Yayımlanmamış yüksek lisans tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Yaren, H. (2015). Futbolcuların gümrük kıymeti, gümrük tarifesi ve menşei. *Gümrük ve Ticaret Dergisi, 6*, 86-91.

Yargıtay Ceza Genel Kurulu (2000). *Yargıtay Kararları Dergisi, 26*(5), 762.

Yaşar, M. (2010). Dünya Gümrük Örgütü'nce benimsenen kaçakçılık tanımı. *Gümrük Dergisi, 42*, 42.

Yayla, S. (2006). Gümrük vergileri ve uygulamalarına genel bakış. *Gümrük Dünyası Dergisi*, (49).

Yerci, C. (2001). Gümrük kontrolü altında işleme, bir vergi erteleme olanağı. *Yaklaşım Dergisi*, *(101)*, 51-93.

Yerci, C. (2005). *Gümrük mevzuatı dahil tüm yönleriyle ithalatta KDV*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Yerci, C. (2020). *Yorum ve açıklamalarla gümrük hukuku ve davaları: Örnekler-çözümler-içtihatlar*. Ankara: Seçkin Yayıncılık San. ve Tic. A.Ş.

Yeşilova, A. (2015). *Gümrük hukukuna ilişkin uyuşmazlıklar ve hukuki çözüm yolları.* Yayımlanmamış yüksek lisans tezi, Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mersin.

Yıldırım, A. ve Şimşek, H. (2008). *Sosyal bilimlerde nitel araştırma yöntemleri* Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Yıldırım, M. (2006). *Gümrük işlemlerine özgü muhasebe denetim modeli.* Yayımlanmamış doktora tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Yıldız, G. (2016). *Gümrük vergilerinde ek tarhiyat ve uzlaşma.* Yayımlanmamış yüksek lisans tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Yılmaz, B. N. (2022). *Türkiye'nin dış ticaret rejimleri ve yaşanılan sorunlar.* Yayımlanmamış yüksek lisans tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Dış Ticaret Enstitüsü, İstanbul.

Yılmaz, E. (2009). Uzlaşma müessesesinin hukuki niteliği ve temel vergilendirme ilkeleri açısından değerlendirilmesi. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 1-2*, 321-351.

Yılmazer, M. ve Onay, M. (2015). *İhracat ve ithalat yönetimi: Yeni strateji ve güncel uygulamalar*. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.

Yurtcan, E. (2013). *Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu şerhi.* Ankara: Adalet Yayınevi.

Yüce, M. ve Çelikkaya, A. (2016). *Örnek uygulamalarla gümrük uyuşmazlıkları ve çözüm yolları*. Bursa: Dora Basım-Yayım Dağıtım.