

**TÜRK GÜMRÜK KANUNU'NUN
VERGİLEMEYE İLİŞKİN HÜKÜMLERİNİN
DEĞERLENDİRİLMESİ**

Doktora Tezi

**Ali ÇELİKKAYA
Eskişehir, 2001**

**TÜRK GÜMRÜK KANUNU'NUN
VERGİLEMEYE İLİŞKİN HÜKÜMLERİNİN
DEĞERLENDİRİLMESİ**

Ali ÇELİKKAYA

**DOKTORA TEZİ
Mali Hukuk Anabilim Dalı
Danışman: Prof.Dr. Fazıl Tekin**

**Eskişehir
Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Kasım 2001**

DOKTORA TEZ ÖZÜ**TÜRK GÜMRÜK KANUNU'NUN VERGİLEMEYE İLİŞKİN
HÜKÜMLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ****Ali Çelikkaya**

Mali Hukuk Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kasım 2001

Danışman: Prof. Dr. Fazıl Tekin

Gümrük vergisi tarihin bilinen ilk ve en eski vergilerinden birisidir. Türk Vergi Mevzuatı'nı oluşturan diğer vergilerden farklı olarak, *mali etkisinin* yanında aynı zamanda yerli üretimi yabancı ürünlerin rekabetine karşı *korumak* gibi ikinci bir fonksiyona sahiptir. Bu özelliğine rağmen bu güne kadar ülkemizde gümrük vergisi alanında çok fazla araştırma yapılmamıştır.

5.2.2000 tarihinden itibaren gümrüklerimizde yeni bir dönem başlamış ve çeyrek asırdan beridir uygulanan Gümrük Kanunu yürürlükten kaldırılarak, AB Gümrük Kod'u ile uyumlu olan 4458 Sayılı Gümrük Kanunu uygulamaya konmuştur. Yeni Gümrük Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile diğer vergilerden önce gümrük vergisi alanında AB ile aramızda vergi uyumlaştırması gerçekleştirilmiştir. Bu *vergi harmonizasyonu* açısından atılmış önemli bir adımdır.

4458 Sayılı Gümrük Kanunu, eskiden mevcut olan birçok müesseseyi yeniden inşa etmiştir. Dolayısıyla bu çalışma Yeni Gümrük Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden sonra yapılan ve gümrük vergisini bütün yönleri ile ele alan bir ilk çalışma olarak değerlendirilebilir. Ancak kesinlikle bir mevzuat derlemesi değildir.

Çalışmada üç ana bölüm ve bir de sonuç bölümü mevcuttur. Birinci bölümde, gümrük vergisinin teorik çatısı ortaya konmuş, tanımı, tarihsel gelişimi ve ekonomik etkileri değerlendirilmiştir. İkinci ve üçüncü bölümlerde ise gümrük vergisi, *vergi tekniği ve vergi usul hukuku* açısından kapsamlı bir incelemeye tabi tutulmuştur. Ayrıca ikinci bölümün sonunda AB Gümrük Kodu ile ilgili olarak toplu bir değerlendirme yapılmıştır. Sonuç bölümünde ise çalışmanın genel bir değerlendirmesi yapılmış ve birtakım önerilerde bulunulmuştur. Nihayetinde Yeni Gümrük Kanunu'nun uygulamasının henüz çok yeni olmasının zorluğu da göz önünde bulundurulduğunda çalışma, elde edilen sonuçlar ve getirilen öneriler bakımından özgün bir niteliğe sahip kabul edilebilir.

ABSTRACT
EVALUATION OF THE TAXATION TERMS OF
THE TURKISH CUSTOMS LAWS

Ali Çelikkaya

Finance Law Department

Anatolian University Social Sciences Institute, November 2001.

Advisor : Prof. Dr. Fazıl Tekin

Customs tax is one of the first and oldest taxes in history. It is different from the other forms of taxes in that it has also a function other than finance effect to protect native production against foreign competition. Notwithstanding this respect, there is not enough research into customs law in Turkey.

Starting form 5th, February, 2000, a new period began in our customs and the former Customs Law, which had been into effect for 25 years, was abolished and the new Customs Law numbering 4558 which is consistent with EU Customs Code. With the introduction of the new customs law, tax adaptation was carried out between our customs law and that of European Union's earlier than the other laws. It was a significant step in terms of tax harmonization.

The new Customs Law with number 4558 has rebuilt many of the old institutions. Therefore, this study should be regarded as the first one which is thoroughly covering the new customs tax following the introduction of the new Customs Law. Moreover, it is definitely not a compilation of the present tax terms.

In the study, there are three main sections and a conclusion part. In the first section, theoretical framework of customs law has been established and its definition, historical development and economic impacts have been clarified. In the second and third part, customs law has been analyzed in terms of taxation technique and taxation method law. Besides, at the end of the second section, a complete evaluation has been made regarding EU Customs Code. In the conclusion part of the study, a general evaluation of the study has been made and some suggestion have been put forward. Finally, considering the fact that it is difficult for the time being to make compete evaluations about the new Customs Law due to its being new, the study can be accepted as an original one as it has new conclusion and suggestion on the issue.

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Ali ÇELİKKAYA'nın "Türk Gümrük Kanunu'nun Vergilemeye İlişkin Hükümlerinin Değerlendirilmesi" başlıklı tezi **12 Aralık 2001** tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, **Maliye (Mali Hukuk)** Anabilim Dalında Doktora tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

İmza

Üye (Tez Danışmanı) : Prof.Dr.Fazıl TEKİN
Üye : Prof.Dr.Nihat EDİZDOĞAN
Üye : Prof.Dr.Fethi HEPER
Üye : Doç.Dr.Nurten ERDOĞAN
Üye : Doç.Dr.Recai DÖNMEZ

Prof.Dr.Ömer ZÜHTÜKÜLTAN
Mardin Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

ÖNSÖZ

Ülkemizde Gümrük Birliği'nin ardından gümrük mevzuatının AB üyesi ülkelerle uyumlu hale getirilmesi amacıyla çeyrek asrı aşkın bir süre uygulanan 1615 Sayılı Gümrük Kanunu yerini 4.11.1999 tarihinde TBMM tarafından kabul edilen ve yayım tarihinden üç ay sonra 5 Şubat 2000 tarihinde yürürlüğe giren 4458 sayılı yeni Gümrük Kanunu'na bırakmıştır. Hemen ardından Gümrük Müsteşarlığı 20 Ocak 2000 tarihinde Gümrük Yönetmeliğini yayınlamış ve bu şekilde mevzuat uyum çalışmaları tamamlanmıştır. Bu geniş kapsamlı yasal düzenlemenin dokuzuncu kısmı gümrük yükümlülüğüne (vergileme) ayrılmıştır. Bu kısımda gümrük vergileri *yeniden* düzenlenmiştir.

Gümrük Kanunu'nun vergiye ilişkin hükümlerinin *vergi tekniği* ve *vergi usul hukuku* açısından değerlendirildiği çalışmamız kendi alanında *ilk* deneme olma niteliğini taşımaktadır. Gümrük Kanununun daha henüz çok yeni olması nedeniyle çalışmanın hem vergi teorisine hem de vergi uygulamasına büyük katkı sağlayacağına inanılmaktadır.

Çalışma konusunu *öneren* ve yayınlamış olduğu eserleri ile çalışmanın temel çatısının oluşmasına katkı sağlayan Prof.Dr. Sayın Selahattin Tuncer'e, çalışmanın başlangıcından sonucuna kadar değerli katkıları ve eleştirileri ile şekillenmesine katkı sağlayan tez danışmanların Prof.Dr Sayın Fazıl Tekin'e, Prof.Dr. Sayın Fethi Heper'e, Prof.Dr Sayın Nihat Edizdoğan'a, Doç.Dr Sayın Nurten Erdoğan'a, Doç. Dr. Sayın Recai Dönmez'e, gerekli bazı dokümanlara ulaşmamda gösterdikleri kolaylık ve paylaştıkları bilgilerinden dolayı Eskişehir Gümrük Müdürü Sayın Ethem Ceylan'a ve Gümrük Kontrolörü Sayın Ömer Faruk Şah'a teşekkürlerimi sunarım.

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa No</u>
ÖZ.....	ii
ABSTRACT.....	iii
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI.....	iv
ÖNSÖZ.....	v
ÖZGEÇMİŞ.....	vi
TABLolar VE ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xiv
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

**GÜMRÜK VERGİSİNİN TEORİK ÇATISI: TANIMI,
GELİŞİMİ VE EKONOMİK ETKİLERİ**

1. TANIM VE TERMİNOLOJİ	5
1.1. Gümrük Kavramı	5
1.2. Gümrük Vergisi Kavramı	6
1.3. İthalattan Alınan Diğer Vergi ve Fonlar	7
1.3.1. İthalattan Alınan KDV ve Gümrük Vergisi İle İlişkisi	8
1.3.2. Diğer Vergi ve Fonlar.....	9
2. GÜMRÜK VERGİSİNİN DÜNYADAKİ GELİŞİMİ	10
2.1. Gümrük Vergisi'nin Dünya Tarihindeki Gelişimi.....	10
2.1.1. İlk Ve Orta Çağdaki Gelişmeler.....	10
2.1.2. Ekonomik Doktrine Hakim Olan Görüşler	12
2.1.2.1. Serbest Dış Ticaret Düşüncesine Karşı Görüşler.....	12
2.1.2.2. Dış Ticaretin Serbestleştirilmesine Yönelik Görüşler	13
2.1.3. Dünya Gümrük Politikasındaki Modern Gelişmeler.....	14
2.2. Gümrük Vergisi'nin Türkiye'deki Gelişimi	17
2.2.1. Osmanlı Devleti Öncesi Dönem	17
2.2.2. Osmanlı Devleti Dönemi.....	18
2.2.2.1. Tanzimat Öncesi Dönemi.....	18
2.2.2.2. Tanzimat Dönemi	22
2.2.2.3. Tanzimat Sonrası Dönem	25
2.2.3. Cumhuriyet Dönemi.....	26
2.2.3.1. Yeni Gümrük Kanununa Kadar Olan Gelişmeler	26
2.2.3.2. Yeni Gümrük Kanunu'nun Getirdikleri	31
3. GÜMRÜK VERGİSİ'NİN EKONOMİK ETKİLERİ	33
3.1. Gümrük Vergilerinin Fiyatları Değişirme Etkisi	34
3.1.1. Fiyatın Hiç Değişmemesi Hali	34
3.1.2. Fiyatın Gümrük Vergisinden Daha Az Yükselmesi Durum	36
3.1.3. Fiyatın Gümrük Tarifesine Eşit Oranda Artması Hali	37
3.1.4. Fiyatın Gümrük Vergisinden Daha Fazla Artması Hali	37
3.2. Gümrük Vergilerin Ticaret Hadlerine Etkileri	39

3.3. Gümrük Vergilerinin Koruma Etkisi	40
3.3.1. Nominal ve Efektif Koruma Etkisi	41
3.3.2. Gümrük Vergilerinin Koruma Etkisi	44
3.4. Gümrük Vergilerinin Tüketim Etkisi	46
3.5. Gümrük Vergilerinin Gelir Etkisi	47
3.6. Gümrük Vergilerinin Gelir Dağılımına Etkisi	51

İKİNCİ BÖLÜM GÜMRÜK VERGİSİNİN VERGİ TEKNİĞİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

1. GÜMRÜK VERGİSİ İLE İLGİLİ BAZI TEMEL KAVRAMLAR	54
1.1. Gümrük Rejimi Kavramı	55
1.2. Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi Kavramı	56
1.3. Serbest Dolaşıma Giriş Kavramı	56
1.4. Eşyanın Tercihli ve Tercihsiz Menşei Kavramı	57
1.5. Gümrüklerde İş Takibi ve Temsil Kavramı	58
2. GÜMRÜK VERGİSİNİN KONUSU	60
2.1. Genel Açıklamalar	60
2.2. Gümrük Vergisinin Konusu	61
2.3. Gümrük Vergisi'nin Konusu ile İlgili Değerlendirmeler	63
3. GÜMRÜK VERGİSİNDE VERGİYİ DOĞURAN OLAY	65
3.1. Gümrük Kanunu'na Göre Vergiyi Doğuran Olay	65
3.1.1. İthalatta Vergiyi Doğuran Olay	65
3.1.2. Özellik Gösteren Diğer Durumlar ile İlgili Değerlendirmeler	66
4. GÜMRÜK VERGİSİNDE YÜKÜMLÜLÜK	67
4.1. Genel Açıklamalar	67
4.1.1. Genel Anlamda Gümrük Vergisinin Yükümlüsü	68
4.1.2. Yükümlülüğün Başlangıç Tarihi	69
4.1.3. Gümrük Vergisi Yükümlülüğünün Doğmayacağı Durumlar	69
4.2. Gümrük Kanunu'na Göre Gümrük Yükümlülüğü	70
4.2.1. İthalatta Gümrük Vergisi Yükümlülüğü	71
4.2.2. Serbest Bölgelerde Gümrük Vergisi Yükümlülüğü	71
4.2.3. Gümrük Kanunu'nda Düzenlenen Diğer Yükümlülükler	72
4.3. Gümrük Vergisi Yükümlülerinin Hakları	73
4.3.1. Bağlayıcı Tarife Bilgisi Talep Hakkı	74
4.3.2. Bağlayıcı Menşe Bilgisi Talep Hakkı	75
4.3.3. Karar Talep Hakkı	75
4.3.4. Mevcut Yasal Hükümlerin Değerlendirilmesi	76
4.4. Gümrük Vergisi Yükümlülüğü ile ilgili Değerlendirmeler	76
4.4.1. Antrepo İşleticisinin Yükümlülüğünün Değerlendirmesi	77
4.4.2. Muayene Memurlarının Yükümlülüklerinin Değerlendirilmesi	79

4.4.3. Kefil Teşekküllerin Yükümlülüklerinin Değerlendirilmesi	81
4.4.4. Mutemet Sıfatıyla İthalatta Yükümlülüğün Değerlendirilmesi.....	82
4.4.5. Transit Rejiminde Yükümlülüğün Değerlendirilmesi.....	83
5. GÜMRÜK VERGİSİ'NDE KIYMET	85
5.1. Matrah ve Gümrük Kıymeti Kavramları	86
5.2. Gümrük Kıymeti ile ilgili Uluslararası Çalışmalar	87
5.3. Brüksel Kıymet Sözleşmesi.....	88
5.4. Cenevre Kıymet Sözleşmesi	89
5.4.1. Cenevre Kıymet Sözleşmesi'ne Geçiş Nedenleri.....	90
5.4.2. Cenevre Kıymet Sözleşmesinin Öngördüğü Kıymet.....	90
5.5. Gümrük Kıymetinin Tespitinde Kullanılan Yöntemler	91
5.5.1. Satış Bedeli Yöntemi	92
5.5.2. Aynı Eşyanın Ve Benzer Eşyanın Satış Bedeli Yöntemleri.....	97
5.5.3. İndirgeme Yöntemi.....	99
5.5.4. Hesaplanmış Kıymet Yöntemi	100
5.5.5. Geri Dönüş Yöntemi	100
5.6. Türkiye'de Kıymet Uygulaması	101
5.6.1. Gümrük kıymetinin tespitinde izlenecek yol	102
5.6.2. Gümrük Kıymetine Dahil Edilecek Unsurlar	103
5.6.2.1. Mevcut Yasal Düzenleme	103
5.6.2.2. Mevcut Yasal Düzenleme ile İlgili Değerlendirmeler	103
5.6.3. Gümrük Kıymetine Dahil Edilemeyecek Unsurlar	106
5.6.3.1. Mevcut Yasal Düzenleme	106
5.6.3.2. Mevcut Yasal Düzenleme ile İlgili Değerlendirmeler	106
5.6.4. Özellik Gösteren Diğer Matrah Şekilleri.....	108
5.6.4.1. FOB Turistik ve FOB İhraç Kıymet	108
5.6.4.2. Ağırlık Esasına Göre Vergilendirilen Eşyanın Kıymeti	110
5.6.4.3. Gümrük Kanunu'nda Düzenlenen Diğer Durumlar.....	110
6. GÜMRÜK VERGİSİNDE İSTİSNA VE MUAFİYETLER.....	111
6.1. Gümrük Vergisinde İstisna ve Muafiyetlerin Ortaya Çıkışı	112
6.2. Gümrük Kanunu'nda Düzenlenen İstisna ve Muafiyetler.....	113
6.2.1. Serbest Dolaşıma Sokulacak Eşyada Muafiyet	114
6.2.2. Diplomatik Muafiyetler	115
6.2.3. Şartlı ve Geçici Muafiyetler	115
6.2.3.1. Geri Gelen Eşya'da Gümrük Vergisi Muafiyeti	115
6.2.3.2. Geçici ithalat Rejimi'nde Gümrük Vergisi Muafiyeti.....	116
6.2.3.3. Dahilde İşleme Rejimi'nde Gümrük Vergisi Muafiyeti.....	117
6.2.3.4. Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi'nde Muafiyet.....	119
6.2.3.5. Hariçte İşleme Rejimi'nde Gümrük Vergisi Muafiyeti	120
6.2.4. Uluslar Arası Sözleşmelerde Öngörülen İstisna Ve Muafiyetler	121
6.3. İstisna ve Muafiyetler ile İlgili Değerlendirmeler.....	122
7. GÜMRÜK VERGİSİNİN TARİFESİ VE ORANI	123

7.1. Gümrük Tarifesinin Tanımı.....	124
7.2. Gümrük Tarifesinin Sınıflandırma Şekilleri.....	124
7.2.1. Alfabetik Sınıflandırma Sistemi.....	124
7.2.2. Maddesine Göre (Analitik) Sınıflandırma Sistemi.....	125
7.3. Gümrük Tarifelerinin Türleri.....	125
7.3.1. Ekonomik Karakterleri Bakımından Gümrük Tarifeleri.....	126
7.3.1.1. Mali Gümrük Tarifeleri.....	126
7.3.1.2. Koruyucu (Hami) Gümrük Tarifeleri.....	126
7.3.1.3. Mutavassıt (Konpansatör) Gümrük Tarifeleri.....	127
7.3.2. Vergi Matrahı Bakımından Gümrük Tarifeleri.....	127
7.3.2.1. Advalorem Gümrük Tarifeleri.....	127
7.3.2.2. Spesifik Gümrük Tarifeleri.....	129
7.3.3. Vergi Oranları Bakımından Gümrük Tarifeleri.....	131
7.3.3.1. Muhtar Gümrük Tarifeleri.....	131
7.3.3.2. Ahdi Gümrük Tarifesi.....	132
7.3.3.3. Mühtelit Gümrük Tarifeleri.....	133
7.4. Ortalama Gümrük Tarifesi Oranının Belirlenmesi.....	133
7.4.1. Ortalama Tarife Oranını Belirleme Yöntemleri.....	133
7.4.2. Yöntemlerin Değerlendirmesi.....	134
7.5. Bazı Gelişmiş Ülkelerde Kullanılan Yeni Bir Yöntem.....	135
7.5.1. Yöntemin (Denizaşırı Montaj) Ön Koşulları.....	135
7.5.2. Yönteme Yöneltilen Eleştiriler.....	135
7.6. Türk Gümrük Tarifesi ve Oranı.....	136
7.6.1. Türk Gümrük Tarifesinin Genel Özellikleri.....	136
7.6.2. Türk Gümrük Tarifesinin Kapsamı.....	137
7.6.3. Gümrük Tarifesi Ve İthalat Rejim Kararı Arasındaki İlişki.....	138
7.6.4. Gümrük Vergisi Ve Vergileme Yetkisi.....	139
7.6.5. Türk Gümrük Tarifesi ve Oranı ile İlgili Değerlendirmeler.....	140
8. AB GÜMRÜK KODU'NUN TÜRK GÜMRÜK MEVZUATI İLE KARŞILAŞTIRMALI OLARAK VERGİ TEKNİĞİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	141
8.1. Genel Açıklamalar.....	141
8.2. AB Gümrük Kodu ile İlgili Değerlendirmeler.....	142

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM GÜMRÜK VERGİSİNİN VERGİ USUL HUKUKU AÇISINDAN İNCELENMESİ

1. GÜMRÜK VERGİSİNİN TARHI	147
1.1. Gümrük Beyannamesinin Verilmesi.....	147
1.1.1. Yazılı Beyanlar.....	148
1.1.2. Basitleştirilmiş Usul.....	149
1.1.3. Sözle Beyanlar.....	150
1.1.4. Başka Bir Tasarruf Yoluyla Beyan.....	150
1.1.5. Bilgisayar Veri İşleme Tekniği Yoluyla Beyan.....	151
1.2. Beyannamenin Kabul Ve Tescili.....	151
1.3. Beyanın Kontrolü.....	152

1.3.1. Gümrük Giriş Beyannamesinin Kontrolü	153
1.3.2. Eşyanın Tesliminden Sonra Beyanın Kontrolü.....	154
1.4. Verginin Hesaplanması	155
1.5. Tarh Aşaması ile İlgili Değerlendirmeler	156
1.5.1. Beyanın bağlayıcılığı Sorunu.....	156
1.5.2. Beyanda Bulunacak Kişiler.....	157
1.5.3. Tescil Edilmiş Beyannamenin İptali.....	158
2. GÜMRÜK VERGİSİNİN TEBLİĞİ	159
2.1. Genel açıklamalar	160
2.2. Mevcut Yasal Düzenleme	160
2.3. Eksik Alınan Veya Hiç Alınmayan Gümrük Vergisinin Tebliği	161
2.4. Tebliğ Aşaması ile İlgili Değerlendirmeler.....	162
3. GÜMRÜK VERGİSİNİN TAHAKKUKU	164
3.1. Gümrük Vergisinde Tahakkukun İfade Ettiği Farklı Anlam	164
3.2. Tahakkuk Aşaması ile İlgili Değerlendirmeler	165
4. GÜMRÜK VERGİSİ ALACAĞININ ORTADAN KALKMASI	166
4.1. Gümrük Vergisinin Ödenmesi	166
4.2. Eşyanın Beyan Edilebilme Niteliğini Kaybetmesi	167
4.3. Gümrük Vergisinin Geri Verilmesi Veya Kaldırılması	168
4.4. Gümrük Beyannamesinin İptal Edilmesi	170
4.5. Zamanaşımı	171
4.5.1. Genel Açıklamalar	171
4.5.2. Tahakkuk Zamanaşımı İle İlgili Değerlendirmeler	171
4.5.3. Tahsil Zamanaşımı İle İlgili Değerlendirmeler	173
4.5.4. Cezalarda Zamanaşımı İle İlgili Değerlendirmeler	174
4.6. Vergi Affı.....	175
4.6.1. Genel Olarak Vergi Affı.....	175
4.6.2. Gümrük Vergisi Ve Vergi Affı İlişkisinin Değerlendirilmesi	176
5. GÜMRÜK VERGİSİ UYGULAMASINDA SÜRELER.....	177
5.1. Yasal Ve İdari Süreler	178
5.1.1. Antrepo Rejimine Tabi Eşyada Süreler	179
5.1.2. Dahilde İşleme Rejiminde Süreler	179
5.1.3. Geçici İthalat Rejiminde Süreler	180
5.1.4. Hariçte İşleme Rejiminde Süreler.....	180
5.1.5. Fazla Alınan Vergilerin Geri Verilmesinde Süreler.....	180
5.1.6. Gümrük İdaresinden Bilgi ve Karar Talebinde Süreler.....	180
5.1.7. Diğer Yasal Ve İdari Süreler	181
5.2. Yargısal Süreler.....	183
5.3. Sürelerin Hesaplanması.....	184
5.4. Gümrük Vergisinde Süreler İle İlgili Değerlendirmeler.....	184

6. GÜMRÜK VERGİSİ ALACAĞININ GÜVENCE ALTINA ALINMASI..... 185

6.1. Gümrük Vergisinin Teminata Bağlanması	185
6.1.1. Mevcut Yasal Düzenleme	186
6.1.2. Mevcut Yasal Düzenleme İle İlgili Değerlendirmeler	187
6.2. Gümrük Vergisi Uygulamasında İhtiyati Haciz	187
6.2.1. Genel Açıklamalar	187
6.2.2. Gümrük Vergisinde İhtiyati Haciz Uygulaması	188
6.3. Gümrük Vergisi Uygulamasında İhtiyati Tahakkuk	189
6.3.1. Genel Açıklamalar	189
6.3.2. Gümrük Vergisinde İhtiyati Tahakkuk Uygulaması	190
6.4. Gümrük Vergisinde Gecikme Faizi Uygulaması	191
6.4.1. Gecikme Zammı İle Gecikme Faizi Arasındaki Farklar	191
6.4.2. Gümrük Vergisinde Gecikme Faizi Uygulaması	192

7. GÜMRÜK VERGİSİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI..... 193

7.1. Genel Açıklamalar	193
7.1.1. Gümrük Vergisi Uyuşmazlıklarının Yasal Çerçevesi	193
7.1.2. Gümrük Vergisi Uyuşmazlıklarının Özellikleri	194
7.1.3. Gümrük Vergisi Uyuşmazlıklarının Kapsamı	196
7.1.4. Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü İle İlgili Tartışmalar	196
7.2. Düzeltme Talebi	198
7.3. İtiraz Yolu	199
7.3.1. İtiraz Nedenleri	199
7.3.2. İtirazın Sınırları	200
7.3.3. İtirazın Yapılacağı Yer	201
7.3.4. İtirazın Yapılmış Sayılacağı Zaman	201
7.3.5. İtirazın Karara Bağlanması	203
7.3.6. Mevcut Yasal Düzenleme İle İlgili Değerlendirmeler	203
7.4. Tahlile İtiraz-İkinci Tahlil	204
7.5. Düzeltme ve İtiraz Yollarına Birlikte Başvurulması	205
7.6. Gümrük Para Cezalarına İtiraz ve Cezalarda İndirim	205
7.6.1. Eski Düzenleme İle İlgili Değerlendirmeler	205
7.6.2. Yeni Düzenlemenin Değerlendirilmesi	206
7.7. İdari Aşamada İtiraz Mercileri	208
7.7.1. Genel Kurallar	208
7.7.2. İtiraz Mercileri	209
7.7.3. Fazla Alınan Verginin İadesinde Yetkili İtiraz Mercii	210
7.7.4. İtiraz Mercileri Arasındaki Hiyerarşik İlişki	210
7.8. İdari Yargıya Başvurulması	211

8. GÜMRÜK VERGİLERİNDE CEZALAR..... 215

8.1. Genel Açıklamalar	216
------------------------------	-----

8.2. Gümrük Cezalarının Tanımı.....	217
8.3. Gümrük Cezalarının Nitelikleri	217
8.4. Gümrük Cezalarını Diğer Cezalardan Ayıran Özellikler	218
8.5. Gümrük Cezalarının Kesilmesinde Ön Koşullar	219
8.5.1. Tahakkukun Kesinleşmesi	219
8.5.2. Zamanaşımı Süresinin Gözetilmesi.....	220
8.6. Gümrük Cezalarının Türleri.....	220
8.6.1. Vergi Kaybına Neden Olan İşlemlere Uygulanacak Cezalar	220
8.6.2. Usulsüzlüklere İlişkin Cezalar	222
8.6.3. Gümrük Kanununda Ayrı Bir Ceza Tayin Edilmemiş Haller	222
8.7. Gümrük Cezaları İle İlgili Özellik Arz Eden Durumlar	223
8.7.1. Gümrük Para Cezalarının Tahsili Ve Dağıtımı	223
8.7.2. Para Cezalarının Dağıtımında Sayıştay Denetçilerinin Durumu ..	223
8.7.3. Gümrük Para Cezalarını Ödenmesi	224
SONUÇ	225
KAYNAKÇA	234

TABLOLAR VE ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa No

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1. Konsolide Bütçe Gelir Tahakkukları (1990-1995)(Milyon TL)	49
Tablo 2. Konsolide Bütçe Gelir Tahsilatı (1990-1995)(Milyon TL)	49
Tablo 3. Konsolide Bütçe Gelirleri Yıllık Tahsilat Artışı (1990-1995)(%Olarak) ...	49
Tablo 4. Konsolide Bütçe Gelir Tahsilatının GSMH'ya Göre Esneklikleri (%).....	49
Tablo 5. Konsolide Bütçe Gelir Tahsilatının Dağılımı (1990-1995)(%Olarak).....	49
Tablo 6. Konsolide Bütçe Gelir Tahsilatının GSMH İçindeki Dağılımı(1990- 1995), (%Olarak)	49
Tablo 7. 1999 ve 2000 Yılında Gümrük Vergisi Tahsilatı ve Gelir Tahminleri(Trilyon TL)	51

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Bir Gümrük Vergisinin Etkileri	34
Şekil 2. Gümrük Vergisinin Fiyat Etkisi.....	35
Şekil 3. Fiyatın Gümrük Vergisinden Daha Az Yükselmesi.....	36
Şekil 4. Gümrük Vergisinin Ticaret Hadleri Üzerindeki Etkisi.....	40

GİRİŞ

Gümrük vergisi tarihin en eski ve en önemli vergilerinden birisidir. Dolaylı bir vergi olmasına rağmen *teknik* ve *yapısal* özellikleri nedeniyle her zaman ayrı bir inceleme konusu olmuş, iktisat ve maliye bilimleri, yüzyıllar boyunca *gümrükler*, *gümrük vergileri*, *gümrük tarifeleri* ve *gümrük birliği* konuları ile yakından ilgilenmişlerdir.

Dünya ülkelerine bakıldığında, ekonomik birleşmeler ve uluslararası ticaretin gelişmesi nedeniyle gümrük konularına olan ilgi günümüzde de artmasına karşılık ülkemizde tam tersine gerek *akademik* açıdan gerekse *idari* açıdan gümrük vergisine gereken önem bir türlü verilememiştir.

Akademik açıdan bakıldığında, Türk Vergi Sistemi içerisinde yer alan vergiler arasında *en eskilerinden* birisi olmasına ve diğer vergilerden farklı olarak *mali etkisinin* yanında birde yerli üretimi yabancı ülkelerin rekabetine karşı *korumak* gibi ikinci ve önemli bir fonksiyonu bulunmasına rağmen, maliye derslerinin okutulduğu fakültelerde ve yüksek okullarda -geçmişte bir dönemin dışında-müfredatta yer alan dersler arasında gümrük vergilerine doğrudan yer verilmemiştir. Dolayısıyla gümrük vergisi, akademik alanda fazla ilgi uyandıramamış ve çok fazla araştırma konusu yapılmamıştır.

İdari açıdan bakıldığında, Vergi Usul Kanunu'nun "gümrük ve tekelle idareleri tarafından alınan vergiler bu kanunun kapsamı dışındadır" hükmü gereği, gümrük vergileri ile diğer vergiler arasında kalın bir duvar örülmüş, gümrük vergileri gelir idaresi tarafından değil Gümrük Müsteşarlığı'nın ilgili birimleri tarafından tarh ve tahsil edilmiştir. Bugün de aynı uygulama devam etmektedir. Bu uygulamanın doğal sonucu olarak, gelir idaresi elemanları gümrük vergisi ile ilgilenmemekte, gümrük idaresi elemanları da diğer vergiler hakkında çok fazla bilgi sahibi olamamaktadır.

Daha açık bir ifadeyle günümüzde gümrük vergisi konusunda teknik bilgi sahibi olanlar, gümrük idaresi personeli ve gümrük vergisi ile özel olarak ilgilenen kişilerle sınırlıdır.

Gümrük Birliği sonucunda gümrük vergilerinin önemini yitirdiği hatta gümrük vergisi diye bir şey kalmadığı şeklindeki *yanlış* kanılar, bundan sonra gümrük vergisine olan önemin daha da azalmasına katkı sağlayacak gibi gözükmemektedir.

Oysa ki, gümrükler bir devletin devlet olmasının temel yapı taşlarıdır. Bu nedenle de devletler kuruldukları andan itibaren gümrük teşkilatına sahip olmuşlar ve oranları konjonktüre göre değişmesine rağmen hep gümrük vergisi uygulamışlardır. Uygulamaya da devam edeceklerdir. Dolayısıyla gümrük vergisinin önemini yitirdiği veya gümrük vergisi diye bir şeyin kalmadığı şeklindeki düşünceler çok fazla gerçeği yansıtmamaktadır.

Gümrük İşbirliği Konseyi resmi yayınlarında gümrüklerin ve dolayısıyla gümrük vergilerinin önemini şöyle ortaya koymaktadır¹: “Gümrükler bir ülkenin *ekonomik yapısının* temel taşı teşkil eder. Bir ülke gümrüklerine sahip değilse ya da gümrüklerine sahip olmak için yeterli elemanı yoksa o ülkenin ekonomisinin sağlıklı olması beklenmemelidir”.

4458 Sayılı Yeni Gümrük Kanunu ile Türk Gümrük İdaresi hukuki alt yapısını tamamlayarak her yönüyle çağdaş ve AB gümrük uygulamaları ile uyumlu bir Gümrük Kanunu'na sahip olmuştur. Bu bile aslında gümrük vergisine verilen önemin ve gümrük politikası alanında bir reformun göstergesidir.

4458 Sayılı Yeni Gümrük Kanunu'nun yaklaşık 1/3'ü *gümrük vergileri* ile ilgili düzenlemeleri içermektedir.

Dolayısıyla bu yasal düzenleme ihmal edilen gümrük vergilerini bir kez daha ülkemizin gündemine taşımıştır.

Gümrük vergisi alanında kapsamlı araştırma sayısının yok denecek kadar az olması ve 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun çok yeni olması, dolayısıyla hakkında henüz çok fazla şey bilinmemesi bu çalışmanın önemini artırmaktadır. Çünkü Yeni Gümrük Kanunu çeyrek asırdan fazla bir süre güm-

¹ Turhan Atan, “Gümrükler”, **Maliye Dergisi**, Sayı 70, Temmuz-Ağustos, 1994, ss. 36vd.

rüklerimizde uygulanan Eski Gümrük Kanunu'ndaki birçok müesseseyi tamamen ortadan kaldırarak bu müesseseleri adeta *yeniden* inşa etmiştir.

Bu çalışma kesinlikle bir *mevzuat derlemesi değildir*. Tam aksine yenilenen gümrük vergilerini bütün yönleri ile değerlendirmeyi amaçlamaktadır.

Şüphesiz birtakım güçlükler de gözardı edilmemelidir. Türkiye'nin ilk maliye tarihi yazarı olarak kabul edilen Süleyman Sudi'nin de ifade ettiği gibi, gümrük konuları mali konular içerisinde en *karmaşık* ve en *dağınık* olanıdır².

Bu gerçeğin yanında yıllarca ihmal edilmiş olması, diğer vergiler kadar önemsenmediği için yazılmış çok fazla dokümanın ve yapılmış araştırmanın bulunmaması, gümrük vergisi alanında çalışmayı daha da zorlaştırmaktadır.

Çalışma üç ana bölüm ve bir de sonuç bölümü olmak üzere toplam dört bölümden oluşmuştur.

Birinci bölümde, gümrük vergisinin *tanımı*, *tarihsel gelişimi* ve *ekonomik etkilerine* yer verilmiştir. Bu bölümde gümrük vergisinin tarihsel gelişimi kısmı, *özellikle* geniş tutulmuştur. Çünkü, gümrük vergisi ulusal mevzuatla olduğu kadar uluslararası anlaşmalarla da yakından ilişkilidir. Bu anlaşmalar da ise değişen konjonktür ve şartlar doğrultusunda bazen değişiklik yapılmakta bazen de yeni bir anlaşma kabul edilebilmektedir. Aynı şekilde ulusal mevzuatta da çok sık değişiklik yapılmaktadır. Dolayısıyla gümrük vergisi alanındaki *en son* gelişmeler hakkında bilgi sahibi olmak ve gümrük vergisi hakkında doğru bir *değerlendirme* yapabilmek için tarihsel gelişimini çok iyi bilmek bir zorunluluk olmaktadır. Öyle ki, gümrük vergisinin tarihçesi tek başına bilimsel araştırmalara bile konu olmuştur. Bu itibarla gümrük vergisinde tarihçe ayrı bir öneme sahiptir. Ekonomik etkiler kısmı ise, iktisadi yönünden ziyade, gümrük vergisi ile olan ilişkisi yönünden ele alınmıştır.

İkinci bölümde, gümrük vergisi *vergi tekniğine* uygun bir sistematik dahilinde ele alınmıştır. Önce temel kavramların tanımları yapılmıştır. Çünkü gümrük vergisinin alışılmışın dışında kendine özgü bir terminolojisi bulunmaktadır. Gümrük Kanunu'nun uygulamasının henüz çok *yeni* olması ve eski uygulama konusunda çok fazla yazılı kaynak temin edilememesi sebebiyle bu kavramların *doğru* bir tanımını yapmak bile son derece güç olmuştur. Ar-

² Bkz., *aynı*, s. 36.

dından ise, gümrük vergisinin *konusu, yükümlüsü, matrahı, istisna ve muafiyetler, gümrük tarifesi* ve *gümrük vergisinin oranı*, vergi tekniğine uygun olarak değerlendirilmeye çalışılmıştır, ardından da ileride gerçekleşmesi muhtemel tam üyelik göz önünde bulundurularak AB Gümrük Kodu aynı sistematik dahilinde genel bir değerlendirmeye tabi tutulmuştur. Bu değerlendirmeler yapılırken uluslararası anlaşmaların ve son derece karmaşık olan ulusal mevzuatın birlikte göz önünde bulundurulması zarureti ortaya çıkmıştır. Bu aladaki dağınık mevzuatı bir araya getirmek bile son derece güç olmuştur. Ayrıca Yeni Gümrük Kanunu'nun uygulaması hakkında henüz yerleşmiş bir içtihadın da bulunmaması yapılan değerlendirmelerde birtakım tereddütleri beraberinde getirmiştir. Aynı güçlük çalışma boyunca devam etmiştir Bu yönüyle çalışma özgün bir eser olarak nitelendirilebilir.

Üçüncü bölümde ise gümrük vergisi *vergi usul hukuku* açısından ele alınmıştır. Çalışmaya ayrıca böyle bir bölüm konulmasının nedeni, gümrük vergisinin usul hukuku açısından, Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergilerden *çok farklı* olduğunun ve kendisine *özgü* birtakım özellikler gösterdiğinin tespit edilmesi olmuştur. Bu paralelde bu bölümde de gümrük vergisinin *tarhı, tahakkuku, tebliği ve tahsili* ile ilgili düzenlemeler ile *itiraz süreci* ve *cezalar* yönünden taşıdığı özellikler ortaya konmaya çalışılmıştır. Gümrük vergisinde tarh ve tahakkuk aşamasının açıkça yer almadığı görülerek bu alandaki boşluk giderilmeye çalışılmış, uyuşmazlık yaratacağı düşünülen itiraz süreci ve cezalar konusunda değerlendirmeler yapılmaya çalışılmıştır.

Sonuç bölümünde çalışma boyunca yapılan değerlendirmeler paralelinde saptanan bulgular ortaya konmuştur. Ulaşılan sonuçların gelecekte gümrük idaresinin uygulamaları ve yargı kararları ile *desteklendiği* takdirde önemi daha da artmış olacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

GÜMRÜK VERGİSİNİN TEORİK ÇATISI: TANIMI, GELİŞİMİ VE EKONOMİK ETKİLERİ

Gümrük vergisi, uygulaması tarihin ilk çağlarına kadar uzanan çok eski vergilerden birisidir. Gümrük vergisinin daha iyi anlaşılabilmesi için öncelikle teorik çatısının ortaya konması gerekmektedir.

1. Tanım ve Terminoloji

Bir vergi ile ilgili doğru değerlendirme yapabilmek için o verginin *net* ve *açık* bir tanımını yapmak gerekir. Bu bakımdan vergicilikte en önemli konuların başında tanım ve terminoloji gelir. Gümrük vergisi uygulamasında bir tanım ve terminoloji sorunu yaşanmaktadır. Bu sebeple öncelikle gümrük vergisinin tanımını ortaya koymak gerekmektedir. Bunun için de aşağıda sırasıyla gümrük, gümrük vergisi ve ithalattan alınan diğer vergi ve fonlar, tanım ve terminoloji bağlamında ele alınacaktır.

1.1. Gümrük Kavramı

Gümrük kelimesinin dilimize hangi yabancı terimin karşılığı olarak girdiği ve hangi ülkeye ait olduğu kesin olarak söylenememektedir¹. Sözlük anlamı ve etimolojik kökeni üzerinde ise çeşitli görüşler mevcuttur. Bazıları eski Yunanca'da *gümrük resmi* anlamına gelen "kommerkion" kelimesinden dilimize geçtiğini söylemektedir². Lehçe-i Osmaniye adlı kitapta ise, Rumca'dan alınmış olduğu ve eşyaya ait vergiyi tahsil eden idarenin ismini ifade etmek için kullanıldığı yazıl-

¹ Ziya Kazıcı, **Osmanlılarda Vergi Sistemi**, (Şamil Yayınevi No: 13, İstanbul 1977), s.144.

² Ziya Karamursal, **Osmanlı Mali Tarihi Hakkında Tetkikler**, (Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara, 1989), s.191.

maktadır³. Literatürde ise, Haçlı Seferleri sırasında, Latince'de kullanılan "commercium" ya da Rumca'da kullanılan "kümerki" terimlerinin değişerek dilimize *gümrük* şeklinde yerleştiğine dair önemli bulgular mevcuttur⁴.

Bir tanım yapmak gerekirse, genel anlamda *gümrük*, yabancı ülkelere gelen ve kendi kanun ve tarifelerinde yazılı esaslara göre vergiye tabi tutulan bütün eşya ve kişilerin muayene edildiği hat ve bölgedir⁵. Kelime olarak ise, *gümrük teşkilatı*, *gümrük memuru*, *gümrük idaresinin görev yaptığı bina*, *gümrük hattı-gümrük bölgesi* ve *gümrük hukuku* anlamlarında kullanılabilir⁶.

1.2. Gümrük Vergisi Kavramı

Gümrük vergisi, genel anlamda, ithalat konusu malların pozisyonlar itibarıyla gösterildiği gümrük tarife cetvellerinde yer alan had ve nispetler üzerinden tahsil edilen ve malın maliyeti içerisinde yer alan *ayırıcı* (yurt içerisinde üretilen mallara değil dış ülkelere ithal edilen mallara uygulanan) bir vergidir⁷.

Gümrük Kanunumuz ise gümrük vergisini; eşyanın *ithalinde* ve *ihracında* alınacak olan gümrük vergileri ve eş etkili mali mükellefiyetler ve tarım politikası ve işlenmiş tarım ürünleri ile ilgili özel düzenlemeler çerçevesinde alınacak olan

³ Süleyman Sudi, (Yayına Hazırlayan Mehmet Ali Ünal), **Osmanlı Vergi Düzeni**, (Isparta 1996), ss. 188.

⁴ Ramazan Uludağ, **21. Yüzyıla Giren Gümrük Stratejisi**, (İktisadi Araştırmalar Vakfı, Konferanslar Serisi, Sayı 9, İstanbul, 8 Mart 1999), s.3.

⁵ Selahattin Tuncer, "Yeni Gümrük Kanununun Vergileme İle ilgili Hükümleri", **Yaklaşım Dergisi**, (Sayı 86, Şubat 2000), s.13-18.

⁶ Vamık Toprak, **Gümrük Politikası**, (Sevinç Matbaası, Ankara, 1965), s.9-10; Turhan Atan, **Gümrüklerin Tarihçesi**, (gumruk.gov.tr/hist_tr.html/6/6/2000); Erol Kutlu, **Gümrükleme**, (Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayın No:540, Eskişehir, Kasım 1996), s.2.

⁷ Delbert A. Snider, **Introduction to International Economics**, (Sixth Edition, Richard Irwing Inch, 1975), s. 172; Parviz Asheghian, **International Economics**, (West Publishing Company 1995), s. 94; Sharp and Sliger., **Public Finance**, (Revised Edition, Business Public inch., 1970), s.316-317; John H. Adler., **Public Finance and Economic Development in Guatemala**, (Greenwood Press Publishers, 1970), s.50; Paul R. Kurugman and Maurcie Obstfeld, **International Economics**, (Third Edition, Haper Collins Collage Press, 1994), s. 195; Jose Maria Naharro., "Production and Consuption Taxes and Economic Development", **Fiscal Policy for Economic Growth in Latin America**, (John Hopkins Press., 1965), s.257; H.Hüseyin Bayraklı-Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku, İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi**, (İstanbul, 1995), s.461; Müfit Akyüz, Nesrin Ertel, **Ansiklopedik Ekonomi Sözlüğü**, (Dünya Yayınları), s.120-122; Halil Seyidoğlu, **Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük**, (2. Baskı), s.224-228; Murat Semercigil, "Dış Ticaretin Düzenlenmesi Yönünde Vergisel Bir Yaklaşım", **Maliye Dergisi**, (S.69, Mayıs-Haziran 1984), s.3-34; Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, (10. Baskı, Beta, 1998), s.368-369; Shultz and Harriss, **American Public Finance**, (Seventh Edition, Prentice Hall inch,1961), ss.337-350; John F. Due, **Customs Duties in Developing Country**, (Richard M. Bird and Oliver Oldman, Readings on Taxation in Developing Country, Library of Congress, 1975), ss. 174-175; Philip E. Taylor, **The Economics of Public Finance**, (1953), s.393-394.

ithalat ve ihracat vergilerinin tamamını kapsayacak şekilde tanımlamıştır⁸. Ancak, tüm dünyada ilke olarak ihracat vergi kapsamı dışında tutulmakta sadece savaş gibi olağanüstü durumlarda, geçici olarak ülkenin ihtiyacı olan mallara ve üretiminde rakipsiz olduğu eşyalara ihracat vergisi konmaktadır⁹.

Dolayısıyla günümüzde gümrük vergisi, sadece *ithalata* uygulanan bir vergi haline gelmiştir. Gümrük Kanunumuz'da ihracat vergileri ile ilgili usul hükümlerine de yer verilmesinin nedeni ise, ileride AB'nin dış ticaret ve tarım politikasını aynen benimsediğimizde, ihracat vergileri gündeme gelebileceğinden, şimdiden mevzuatlar arasında bir uyum sağlamaktır. Nitekim, ihracattan şu an için vergi alınmadığı gibi bu yönde bir dış ticaret önlemi de öngörülmemiştir.

1.3. İthalattan Alınan Diğer Vergi ve Fonlar

İthal işlemleri üzerinden gümrük vergisinin dışında başka vergi ve fonlar da alınmaktadır¹⁰. Bunlardan İthalden Alınacak Damga Resmi, Belediye Hissesi ve Ulaştırma Altyapı Resmi, 1993 yılı başından itibaren 3824 Sayılı Kanun ile kaldırılmış gümrüklerde tek vergi uygulamasına geçilmiştir. Halen yürürlükte bulunan vergi ve fonlar aşağıda kısaca açıklanmaya çalışılmıştır¹¹.

⁸ Bkz., Gümrük Kanunu, (m.3/8-10).

⁹ Zekai Doğrusöz, **İslam Hukukunda Gümrük Vergisi ve Uygulamaları**, (Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Y.L.T., Ankara, 1996), ss.7.

¹⁰ İthalatta uygulanan fonlarda esasen bir gümrük vergisidir. Uygulanan ekonomi politikalarında esneklik sağlamak amacıyla fon adı altında ayrı olarak kurulmuşlardır. Bkz., Masis Yontan, "Fon'istan", **İstanbul Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Dergisi**, (S.9, Kasım 1991), ss.14-17; Nami Çağan, "Anayasa Yönünden Fonlar", **Mali Hukuk Dergisi**, (Mart-Nisan 1987, S.8), ss.6-22.

¹¹ Geniş bilgi için bkz., Necdet Kenar, "İthalattan Alınan Vergi Resim ve Fonlar", **Maliye Postası Dergisi**, (S.192, 1 Eylül 1988), ss.71-74; Meltem Söylemez, **Dış Ticaret Üzerinden Alınan Vergiler ve Türkiye Uygulaması**, (Anadolu Ü. S.B.E., Yayınlanmamış Y.L.T., Eskişehir 1995), ss.55-73; Emin Doğruel, "İthalden Alınan Vergi Resim ve Fonlar", **İşletme ve Muhasebe Bülteni**, (S. 26, Mayıs 1988), ss.51-54; Atilla Yıldırım, **Türkiye'nin Dış Ticaretinin Geliştirilmesinde Dış Ticaretten Alınan Vergilerin Rolü ve Önemi (1980 Sonrası Gelişmelerin Değerlendirilmesi)**, (D.E.Ü.S.B.E. Yayınlanmamış Y.L.T., İstanbul 1996), ss. 72-83; Reşit Ata, "Avrupa Birliği ve Avrupa Gümrük Birliğini Tanıyalım", **Mükellefin Dergisi**, (Sayı 26, Şubat 1995), ss.100-109; Selahattin Tuncer, "AB-Türkiye Gümrük Birliği (Yasal Düzenleme)", **Mükellefin Dergisi**, (S.17, Mayıs, 1994), ss. 72-77; Kamil Güngör, "Türkiye-AB İlişkileri Çerçevesinde Gümrük Vergilerinin Uyumlaştırılması", **Vergi Sorunları Dergisi**, (S. 129, Haziran 1999), ss.97-111; Selahattin Tuncer, "AB Türkiye Mevzuat Uyum Çalışmaları", **Mükellefin Dergisi**, (S.25, Ocak 1995), ss.81-88.

1.3.1. İthalattan Alınan KDV ve Gümrük Vergisi ile İlişkisi

İthalattan alınan KDV'nin de *mali* amacının yanında yerli üretimi *koruma* amacı bulunmaktadır¹². Matrahı, mükellefi, vergiyi doğuran olay, beyan, verginin tebliği, itiraz yolları, ödenme zamanı, cezalar ve daha bir çok yönden gümrük vergisi ile tam bir uyum halindedir¹³. Gümrük vergisinin daha iyi anlaşılabilmesi için bu ilişkinin bilinmesinde yarar vardır¹⁴.

i. İthalatta, KDV'nin yükümlüsü mal ve hizmeti *ithal eden kişi*, transit taşımalarda ise *gümrük* veya geçiş işlemlerine *muhatap* olanlardır.

ii. İthalat işlemi aynı zamanda gümrük vergisine de tabi ise Gümrük Kanunu'na göre vergi ödeme yükümlülüğünün başladığı anda KDV'de doğmuş olur. Eğer işlem gümrük vergisine tabi değilse, KDV fiili ithalatın yapıldığı anda doğar. Yabancı işletmeler tarafından Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan yük ve yolcu taşımaları ile transit taşımalarda ise, vergiyi doğuran olay eşyanın *gümrük hattından geçirilmesi* ile meydana gelir¹⁵.

iii. Alışılacağı uygulama ve teamüller gereği, uygulamada basitlik ve kolaylık sağlamak amacıyla Gümrük Kanunu'nun vergiden istisna ettiği bir kısım malların ithali KDV'den de istisnadır¹⁶.

iv. İthalden alınan KDV'nin matrahı, gümrük vergisinin spesifik esaslara göre tarh edilmesi veya hiç tarh edilmemesi halleri de göz önünde bulundurularak, malın CIF değeri, bunun belli olmadığı hallerde ise malın gümrükçe tespit edilecek değeridir. Gümrük depolarında ve müzayede mahallerinde yapılan satışlarda matrah kesin satış bedelidir¹⁷.

¹² Binnur Çelik, "İthalden Alınan Katma Değer Vergisi ve Günümüzdeki Önemi", **Gazi Üniversitesi, İİBF Dergisi**, (Cilt 1, Sayı 2, Güz 1999), ss. 117-124.

¹³ Gümrükler Genel Müdürlüğü, **Gümrük İşlemleri Açısından Katma Değer Vergisi**, (Maliye Bakanlığı APK Dairesi, Yayın No, 1987/290), ss. 127-128.

¹⁴ KDV Kanunu'nun İthalat işlemlerine ilişkin hükümleri hakkında daha geniş bilgi için bkz., Bülent Yazıcı, "Katma Değer Vergisi Kanunu'nun İthalat İşlemlerine İlişkin Hükümlerine Genel Bakış", **Vergi Raporu**, (Sayı 40, Nisan-Mayıs, 1999); Nuri Değer, "İthalat İşlemlerinde Katma Değer Vergisi Uygulaması", **Yaklaşım Dergisi**, (Şubat 1998); Hasan Kaymak, "Gümrük Beyannamesinin Geç Elde Edilmesi Halinde KDV İade Talebi ve İadenin Erken veya Geç Talep Edilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, (Sayı 152, Mayıs 2001), ss. 139-147; Nuri Değer, "KDV Kanunu'nda Yeni Gümrük Kanunu Çerçevesinde Yapılan Değişiklikler", **Yaklaşım Dergisi**, (Sayı 87, Mart 2000), ss.47-48; Tezcan Atay, "Yeni Gümrük Kanunu Paralelinde, Katma Değer Mevzuatında İthalat İstisnası-2", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, (15 Nisan 2000), ss.96-100.

¹⁵ KDV Kanunu, (m, 10/a, 10/j fıkrası).

¹⁶ Bkz., KDV Kanunu, (m, 16/b/c, m, 19).

¹⁷ KDV Kanunu, (m, 21, m, 26).

v. İthalatından alınan KDV gümrük vergisi ile aynı anda beyan edilir ve aynı zamanda ödenir. Yurda sokulan eşya için KDV'nin noksan veya hiç ödenmemiş olması hallerinde, Gümrük Kanunu'ndaki esaslara göre işlem yapılır. Vergilendirme dönemi, eşyanın gümrük hattından geçtiği andır. İthalde ve gümrük hattından geçiş ile ilgili hallerde, KDV'yi tarh etme görevi ilgili gümrük idaresine aittir¹⁸.

vi. Gümrük vergisinin Gümrük Kanunu ile diğer kanunlar uyarınca teminata bağlandığı hallerde KDV de teminata bağlanır. KDV'nin tebliği ve bu tebliğ üzerine açılacak davalar için de yine gümrük vergilerine ilişkin usul ve esaslar uygulanır. Mükelleflerin ithalde beyan ettikleri matrahla tahakkuk veya inceleme yapanların ya da teftişe yetkili olanların buldukları matrahlar üzerinden hesaplanan vergi farkları hakkında Gümrük Kanunu uyarınca gümrük vergisindeki esaslar dairesinde ceza uygulanır. Gümrük vergisinin maktu olarak alındığı hallerde tek ve maktu tarife ithalden alınan KDV de dahil edilmek suretiyle tespit edilir¹⁹.

1.3.2. Diğer Vergi ve Fonlar

İthalattan gümrük vergisi ve KDV'nin dışında çok sayıda vergi ve fon tahsil edilmektedir. Ancak bunlardan bir kısmı gümrük birliğinden sonra yürürlükten kaldırılmış yada gümrük vergisine dönüştürülmüştür. Normal ve süper benzin, likit petrol gazı, gaz yağı, motorin ve fuel-oil gibi akaryakıtlar üzerinden "akaryakıt tüketim vergisi", tütün, tütün mamulleri, alkollü ve alkolsüz içkiler, ispirotolu içkiler, füzul yağları, oyun kağıtları ve röntgen filmlerinden ise "ek vergi" alınmaktadır²⁰.

Bu iki verginin dışında aynı zamanda birçok fon uygulanmaktadır. Bunlardan ilki, 1983 yılından beri İthalat Rejim Kararı hükümleri çerçevesinde alınan "toplu konut fonu" dur²¹. Gümrük Birliği'nden sonra sanayi ürünlerinden alınan toplu konut fonu yürürlükten kaldırılmış, tarım ürünlerinden tahsil edilenler ise, balık ve diğer su ürünleri hariç, gümrük vergisine dönüştürülmüştür²². Bir diğeri,

¹⁸ KDV Kanunu, (m, 39/2c, 40/4, 41/2, 43/4,5,son fıkra, m, 46/2,3,6, m, 47, m, 48).

¹⁹ KDV Kanunu, (m, 49, m, 51, m, 52, m, 53).

²⁰ Geniş bilgi için bkz., Murat Göğüş, Tankut Aydın, "Türkiye'nin Dış Ticaret Rejimi İçinde İthalata İlişkin Esaslar ve 1998 Yılı Uygulamaları", www.gumruk.gov.tr/html/05.06.2000.

²¹ İhsan Akköy, "Gümrükten Alınan Vergi Resim ve Fonlar", **Vergi Dünyası Dergisi**, (Sayı 63, Kasım 1986), ss.3-8

²² Mehmet Özgen, "Gümrük Birliği Ortak Ticaret Politikalarına Uyum Çerçevesinde Dış Ticaret, Kambiyo ve Gümrük Mevzuatlarında Yapılan Düzenlemeler", **Maliye Dergisi**, (Sayı 122, Mayıs-Ağustos), ss.25-37; İstiklal Y. Vural, "İthalatta Vergi Uygulamaları ve Korumacılık", **Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF. Dergisi**, (Cilt 1, Sayı 1), ss. 183 vd; Göğüş, Tankut, a.g.e.,

petrol ürünlerinin tüketiciye intikalinde fiyat istikrarını sağlamak amacıyla süper, kurşunsuz ve normal benzin, gazyağı, motorin, jet yakıtı, kalorifer yakıtı ve fuel-oil ithalinden alınan “akaryakıt fiyat istikrar” fonudur²³. Ayrıca, yabancı tütün ile yurt içinde harmanlanmış ve imal edilmiş sigaraların bünyesine giren yabancı tütünün ithalinden “tütün fonu” alınmaktadır. Ancak, GB’nden sonra AB ülkelerine karşı yürürlükten kaldırılmıştır. Bazı alkollü içkiler ile tütün mamullerinin ithalinde “Savunma Sanayi Destekleme Fonu”, yatırımların, ihracatın, döviz kazandırıcı hizmetlerin kalkınma planları ve yıllık programlarda öngörülen hedeflere uygun olarak yönlendirilmesi ve desteklenmesini sağlamak amacıyla “Yatırımları ve Döviz Kazandırıcı Hizmetleri Teşvik Fonu” alınmaktadır. Kalkınma planları ve yıllık programlarda öngörülen hedeflere uygun olarak yatırımların yönlendirilmesi amacıyla da TCMB nezdinde “Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu” kurulmuştur²⁴.

2. Gümrük Vergisinin Gelişimi

Gümrük vergisi, vergi türleri içerisinde tarihi Mısır, Çin, Hindistan, Eski Yunan, Roma İmparatorluğu ve Osmanlı Devleti’ne kadar uzanan en eski ve en önemli vergilerden birisidir²⁵. Tarihi gelişim süreci içerisinde uluslar arası ilişkilerdeki gelişmelere bağlı olarak çeşitli değişiklikler kaydetmiştir. Gümrük vergisinin bu günkü uygulamasının daha iyi kavranabilmesi için hem dünya tarihinde hem de Türk tarihinde, geçirdiği evrelerin genel hatlarıyla bilinmesinde yarar vardır.

2.1. Gümrük Vergisinin Dünya Tarihindeki Gelişimi

2.1.1. İlk ve Orta Çağdaki Gelişmeler

İlk ve orta çağda Eski Yunan ve Roma İmparatorluğu başta olmak üzere bir çok medeniyette bu günkü manada olmasa da gümrük vergisi uygulanmıştır²⁶.

Eski Yunanda, gümrük vergisi önemli bir gelir kaynağı olmuş ve ithalat, ihracat ve transit işlemlerinden %20 ila 50 arasında değişen oranlarda gümrük ver-

²³ Bkz., Y.Vural, **a.g.e.**, s.191, Gögüş-Tankut, **a.g.e.**

²⁴ Daha geniş bilgi için bkz., Gögüş-Tankut, **a.g.e.**

²⁵ Ekrem Cimilli, “Dünden Bugüne Kadar Gümrük Vergilerimiz”, **EİTİA Dergisi**, (50. Yıl Özel Sayısı, 1973), s. 262

²⁶ Çalışmanın kapsamı dışındaki Mısır, Mezopotamya, Çin gibi diğer medeniyetlerde verginin tarihçesi hakkında bilgi için bkz., Carolyn Webber and Aaron Wildarsky, **A History of Taxation and Expenditure in Western World**, (1986), ss. 54-64.

gisi alınmıştır²⁷. Gümrük vergisi zaman zaman korumacı amaçlarla da kullanılmıştır. Bir kısım ürünlerin ithalinde gümrük vergisi muafiyeti tanınmış (gemi inşaatında kullanılan kereste, ip, bakır ve diğer maddeler, yün ve kenevir gibi), ülkenin savunması için önemli olan bazı eşyanın ihracı ise yasaklanmıştır²⁸.

Roma İmparatorluğu'nda, genellikle eşyanın rayiç kıymeti üzerinden %2.5 ile %5 arasında değişen, limana girişi veya çıkışı sırasında iltizam usulüne benzer bir usulde tahsil edilen ve adına "portoria teloea" denilen bir gümrük vergisi uygulanmıştır²⁹. Roma İmparatorluğu'nda, gümrük kaçakçılığı ile ciddi mücadele edilmiş, gümrük uyuşmazlıklarına bakan bir *gümrük mahkemesi* kurulmuştur³⁰.

Eski Yunun ve Roma gibi beli başlı medeniyetlerin yanında diğer bir çok ülkede de ilk ve orta çağda gerek mali gerekse korumacı amaçlarla gümrük vergisi uygulanmıştır. Bunlardan biri de Fransa'dır. Nitekim Fransa'da oldukça gelişmiş bir gümrük vergisi sisteminin mevcut olduğunu, ithalat ve ihracattan gümrük vergisi alındığı bilinmektedir. Ancak feodalite ile birlikte gümrük vergisi, senyörlerin topraklara koydukları birçok verginin arasına karışmıştır³¹.

İngiltere'de, Magna Carta'dan önce bile ithal ve ihraç malları üzerinden adına "consuetudines" denen bir tür gümrük vergisi alınmıştır³². Bu İngiltere'de gümrük vergisinin çok eski bir tarihi olduğunu göstermektedir³³.

Amerika Birleşik Devletleri'nde ise bağımsızlık savaşının ardından yeni federal devletin tek gelir kaynağı gümrük vergisi olmuş, mali amaçlı olarak kullanılan gümrük vergisinin oranı, şeker, kahve ve kakao gibi gelir unsurlarının dışında

²⁷ Turhan Atan, **Türk Gümrük Tarihi**, (Cilt I, Türk Tarih Kurumu No: 109, Ankara, 1990), s.9-10.

²⁸ Burçin Yereli, "İslam Vergi Hukukunda Dış Ticaret Vergileri ve Osmanlı Devleti'nde Gümrük Vergileri Uygulaması", **Dokuz Eylül Üniversitesi, İİBF. Dergisi**, (Cilt 9, Sayı 1), s.79.

²⁹ Hulusi Sidal, **Gümrük Politikası Mevzuatı ve Tatbikatı** (Cilt 1, Berksoy Matbaası, İstanbul 1966), s.2; Salih Tuğ, **İslam Vergi Hukukunun Ortaya Çıkışı**, (Marmara Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Vakfı Yayınları No, 5, İstanbul 1984), s.5; . Doğrusöz, **a.g.t.**, ss.10;

www. taxworld.org/History/TaxHistory.htm.

³⁰ Gemilerin yanaştığı her limanın girişinin, bir zincirle kapatılmış olmasından dolayı bu mahkemeye "zincir mahkemesi", buralarda alınan vergiye ise zincir vergisi denmiştir. Daha geniş bilgi için bkz., Atan, **a.g.e.**, s.9-10.

³¹ Fransa'da 1664 Colbert Yasası ile feodal çağdan kalma gümrük vergileri düşürülmüş, ve merkantilizmin etkisiyle korumacı bir tarife uygulanmıştır. Gelişme ilerledikçe de ithalat ve ihracat üzerine konan yasaklar kaldırılmıştır. Ancak özellikle telif hakları yasasına aykırı olarak yapılan kitap ithalatı ile savaş malzemesi ithalatı bu dönemde yine yasaklar arasında yer almıştır. Bilgi için bkz., Carl C. Plehn, **Introduction to Public Finance**, (Fourth Edit, Macmillian C., 1925), ss.156-158.

³² Plehn, **a.g.e.**, s.151.

³³ 1200 yılından 2000 yılına kadar İngiltere'de gümrük vergilerinin tarihsel gelişimi hakkında bilgi için bkz., **www. hmce.gov.uk/public/info/index.htm**.

genellikle düşük tutulmuştur. Yaşanan savaşların ardından gümrük vergisinin mali amacı ikinci plana itilerek yerli endüstriyi yabancı rekabetine karşı korumak için, korumacı bir politika izlenmiş, ortaya çıkan gelir kaybı ise harcama vergileri ile telafi edilmeye çalışılmıştır. 1828 yılında koruma çok üst düzeylere çıkmıştır³⁴. Tekstil, yün ve demir korunurken çay, kahve, şarap, şeker ve tütün gibi mallar gelir kaynağı olarak kullanılmış³⁵,

Ayrıca, *İsviçre* kantonlarında ithal eşyasının tabii tutulduğu dahili vergilerin sayısının yüzleri bulunduğunu, *İspanya* da, yüksek oranlı ihraç vergileri uygulandığını³⁶, *İtalya* ve *Avusturya* da ise, diğerleri gibi, genç sanayilerini koruyabilmek için, yüksek oranlı gümrük tarifelerinden vazgeçilemediğini görüyoruz.

Görüldüğü gibi ilk ve orta çağda dünya ülkelerinde bu günkü manada olmasa da gümrük vergisi uygulanmış, gümrük vergisi bazen mali bazen de korumacı amaçlarla kullanılmıştır. Ancak bu gün uygulanan sistemden farklı olarak gümrük vergisi hem ithalat hem de ihracat üzerinden alınmıştır.

2.1.2. Ekonomik Doktrine Hakim Olan Görüşler

Uluslararası ticari ilişkilerin gelişmesi ile birlikte, Orta Çağ'ın ilk yarısından itibaren ekonomik doktrinde "dış ticaretin serbestleştirilmesine" karşı olan ve bunu destekleyen iki farklı görüş ortaya çıkmıştır. Ticaret hayatına bu görüşlerden bazen ilki, bazen de ikincisi hakim olmuştur.

2.1.2.1. Serbest Dış Ticaret Düşüncesine Karşı Görüşler

Gümrük vergisinin mali amaçtan çok müdahale amaçlı kullanılması düşüncesinin başlangıç noktasının merkantilizme dayandırmak mümkündür³⁷. Öncülüğünü İngiltere, Fransa, İspanya ve Portekiz'in yaptığı merkantilizm döneminde, devlet bir taraftan henüz gelişmekte olan yerli endüstriyi yabancı rekabetine karşı koruyabilmek için ürettiği malları himaye ederken, diğer taraftan da bir çok

³⁴ Plehn, a.g.e., s.157-162.

³⁵ Bugün itibarıyla ABD'nin bazı eyaletlerinde uygulanan gümrük vergileri hakkında bilgi için bkz., <http://web.sanet.ge/mospm/invest-guide/tax-var-ig-mspm/html>.

³⁶ Bilgi için bkz., Selahattin Tuncer, "Yeni Korumacılık", *İstanbul Sanayi Odası Dergisi*, (Ocak 1994), ss.33-37.

³⁷ M.Orhan Dikmen, "Liberal, Bitaraf ve Müdahaleci Vergi Politikaları", *Maliye Enstitüsü Konferansları*, (Birinci Seri, Yıl 1955, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul 1965), ss. 24-39.

malın ülkeye girişi yasaklanmış, veya yüksek gümrük vergileriyle sınırlama altına alınmış, hammadde ithalatı özendirmiş, hammadde ihracatı ise yasaklamıştır³⁸. Gümrük tarifeleri ise bu politikanın en önemli aracı olmuştur³⁹.

Bu düşüncenin özü, korumacılığa önem vermek, daha az ithalat ve daha fazla ihracat gerçekleştirmektir⁴⁰. Merkantilizm devletin müdahaleci ve dış ticareti düzenleyici rolünü *ilk defa* uygulamaya koymuştur⁴¹. Yabancıların rekabetine karşı yerli ve yavru sanayilerin gümrük tarifeleri yoluyla korunmaları gerektiğini, ucuz yabancı işgücünün ithalinin veya sanayilerini tamamlamamış ülkelerin ürettiği ürünlerin talep edilmesinin, yeni gelişen genç sanayileri, kendi ayakları üzerinde durabilme fırsatından mahrum bırakacağını savunmuştur⁴². Ancak üç yüz yıl sürdükten sonra yerini dış ticaret alanında liberal görüşlere bırakmıştır⁴³.

2.1.2.2. Dış Ticaretin Serbestleştirilmesine Yönelik Görüşler

Bazıları ise yukarıdaki görüşlerin aksine gümrük tarifelerinin serbest ticaretin önünde bir engel olduğunu savunmuşlardır⁴⁴. Bu görüş taraftarları dış tica-

³⁸ Tarihi gelişim içerisinde yeni kurulan sanayi dallarını veya ekonominin bir bölümünü gümrük tarifeleri ile koruma fikri ilk kez, 1791 yılında Alexander Hamilton tarafından ortaya atılmış, ardından fikrin ABD'de gelişmesi ve savunulması üzerine H.C.Carey ve diğer iktisatçılar teoriyi geliştirmişlerdir. Daha sonraları Alman ekonomisti Frederich List *tam* İngiliz Ekonomist John Stuart Mill'in ise *ihtiyatlı* bir şekilde yerli sanayilerin (yavru endüstriler) korunması gerektiğini savunmuşlardır. Yine 17. yüzyılda Fransa'da Colbert tarafından bir korumacılık fikri daha ortaya atılmıştır. İleri sürülen bu himayecilik fikri, iç gümrüklerin tasfiye edilerek, siyasi sınırlarda milli bir gümrük tarifesi uygulanması ve bu suretle bir gümrük politikası uygulanması fikrine dayanmıştır. Bu düşünceler hakkında geniş bilgi için bkz., Bkz., Rıdvan Karluk, Sanayileşme Süreci Yönünden Gümrük Tarifelerinin Genç Sanayileri Koruyucu Etkisi, **EİTİA Dergisi**, (Cilt XI, Sayı2,1975), ss.137-150; Jose Maria Haharro, "Production and Consumption Taxes and Economic Development", **Fiscal Policy For Economic Growth in Latin America**, (John Hopkins Press, 1965), ss.290-294.

³⁹ Avrupa'da ilk himayeci gümrük vergisini koyan ülke Fransa'dır. Fransa 1567'de Lyon İpeklerini dış rekabete karşı korumak ve kalkındırmak için gümrük vergisi uygulamasına gitmiştir. Bu hususta daha geniş bilgi için bkz., Selahattin Tuncer, "Korumacılık Teori ve Uygulama", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, (Otuzaltıncı Seri, İstanbul 1994), ss.238-366.

⁴⁰ Snider, **a.g.e.**, s.205-206.

⁴¹ Sidal **a.g.e.**, s.6.

⁴² Doğan Ersoy, "İthalatın Vergilendirilmesi", **Maliye Dergisi**, (S.74 Mart-Nisan 1985), ss.3-20.

⁴³ Rona Turanlı, **İktisadi Düşünce Tarihi**, (Beta, İstanbul, 1988), s.48.

⁴⁴ Geniş bilgi için bkz., Michael Michaely-Armeane Choksi-Demetris Papageorgiou (Çev Ali Asker Demirhan), "Dış Ticareti Serbestleştirme Planı", **Maliye Dergisi**, (Sayı 95, Temmuz -Ağustos 1989), ss. 114-123; **Türkiye İktisat Mecmuası**, "Serbest Ticaret", (İstanbul Tüccar Derneği Yayını, Sayı 59, İstanbul 1953), ss.391-393; Feridun Akdağ, "Serbest Ticaret Rejimi ve Türkiye", **Türkiye İktisat Mecmuası**, (İstanbul Tüccar Derneği Yayını, Sayı 25, Mart 1950), ss.156-159.

retin serbest piyasa koşulları altında yapılmasını ve devletin dış ticareti kotalar ve gümrük tarifeleri yoluyla etkilememesi gerektiğini ileri sürmüşlerdir⁴⁵.

Korumacılığa karşı ilk güçlü tepki Fizyokratlardan gelmiş ve bu akım Klasik İktisatçılar ve Manchester Okulu tarafından da sürdürülmüştür⁴⁶. Fizyokratlar, hububat ihracının serbest bırakılmasını, sanayinin teşkilatlanması gerektiğini savunmuşlardır. Zamanla ihracat çoğalmış, sanayinin teşkilatlanması fikri kuvvetlenmiş, ardından da liberal ekolün etkileri tamamiyle başlamıştır. 19. Yüzyılın ortalarında Fransa ve İngiltere liberal esaslara uygun bir ticaret anlaşması dahi imzalamışlardır. Bu dönemde gelişmiş batı ülkeleri de, yasaklayıcı gümrük tarifeleri sistemine şiddetle karşı çıkmışlardır⁴⁷. Bunu sorucu olarak "Mukayeseli Üstünlükler Teorisi" yeniden gündeme gelmiştir⁴⁸. Bu teoriye göre, ülkeler çok çeşitli üretimler yerine kendi üretim koşullarına uygun seçilmiş ürün üretimine ağırlık vermelidirler. Toplumsal refahın artırılması için uluslararası ticaretin önündeki tarife ve benzeri bütün önlemler kaldırılmalıdır. İngiltere'de liberalizmin gelişmesine sebep olan bu düşünce, daha sonra GATT ile daha sağlam esaslara bağlanmıştır. Nitekim sosyalist ülkelerde karşılaştırmalı üstünlükler teorisi çerçevesinde dış ticareti disipline etme yönünde GATT'a benzer "Ekonomik Yardımlaşma Konseyi'ni" kurmuşlardır. Ancak bu yüzyılda, liberal okulun karşısına himayeci akımların tekrar çıktığı görülmektedir. Nitekim 1920 ile 1930 yılları arasında on yıllık aradan sonra ekonomik krizler ve II. Dünya Savaşı'nın hazırlıkları birçok ülkeyi eski merkantilist düşünceyi andıran esaslara dayanan bir ekonomi politikası izlemeye yöneltmiştir⁴⁹.

2.1.3. Dünya Gümrük Politikasındaki Modern Gelişmeler

Avrupa'da I. Dünya Savaşı'ndan sonra, uzunca bir dönem, zaman zaman yumuşama eğilimine rağmen, *korumacılık* fikri egemen olmuştur. Ancak koruma-

⁴⁵ Sübidey Togan, **1980'li Yıllarda Türk Dış Ticaret Rejimi ve Dış Ticaretin Liberizasyonu**, (Türk Exim Bank Araştırma Dizisi 1), s. 6.

⁴⁶ Tuncer, "Korumacılık Teori ve Uygulama, **a.g.e.**, ss.238-366.

⁴⁷ Tarifelerle sağlanan koruyucu etkilerin yerine dış ticaretin serbestleştirilmesi ile ilgili görüşler hakkında geniş bilgi için bkz., E.Wayne Nafziger, **The Economics of Developing Countries**, (Third Edition, Prentice-Hall Inch, 1997), ss.492-501.

⁴⁸ Bkz., Henry Hazlitt, "Gümrük Duvarları Neyi Himaye Eder", **Türkiye İktisat Mecmuası**, (İstanbul Tüccar Odası Yayınları, Sayı 5, Haziran 1948), ss.13-15; Nafziger, **a.g.e.**, s.492; Tuncer, "Yeni Korumacılık, **a.g.e.**, ss.33-37.

⁴⁹ Bkz., Turanlı, **a.g.e.**, s.47.

cılığın uluslar arası ticareti azalttığı ve güçleştirdiği bizzat korumacı politikalar uygulayan ülkelerde de açıkça görülmüştür.

Özellikle Milletler Cemiyetinin, II. Dünya Savaşı'na kadar gümrük politikası konusunda büyük gayretleri olmuştur. 1922 yılında ekonomik konularda yapılan uluslararası bir konferansta, yasakların kaldırılması ve formalitelerin basitleştirilmesi hususunda kararlar alınmış, 1927 tarihinde yapılan *İkinci Cenevre Konferansı'nda* ithal ve ihraç kısıtlamaları ile dolaylı koruma tedbirlerinin kaldırılması, gümrük tarifelerinin indirilmesi konusunda anlaşmaya varılmıştır⁵⁰. Aradan bir yıl geçmeden İngiltere de dahil olmak üzere Avrupa'nın belli başlı ülkeleri bu kararların aksine, korumacı tedbirlerini arttırmışlardır⁵¹. Hatta 1 Aralık 1929 tarihinde gümrük vergilerinin belli bir tarihteki düzeyinin dondurulması şeklinde bir teklif ortaya atılmış, ancak bir sonuç alınamamıştır.

Milletler Cemiyeti'nin bütün bu çabalarına rağmen uluslararası işbirliği alanında bir ilerleme elde edememiştir. 1929 yılından sonra, dünya ekonomik krizinin meydana gelmesi ile yeniden fiyatların yükselmesi, gümrük korumacılığını bu defa etkisiz bir hale getirmiş, hatta ticaret anlaşmalarındaki "en çok kayırılan millet şartı" bunu taahhüt eden milletlerin aleyhine olmuş, katı kalıbı ile "en çok kayırılan ülke şartı, tüm tercih sisteminin ortadan kaldırılmasını öngördüğünden başlangıçta İngiltere ve Fransa gibi ülkelerin işine gelmemiş, bu sefer yetersiz kalan gümrük korumacılığına ilave tedbirler alınmıştır.

Görülüyor ki II. Dünya Savaşı'na kadar geçerli ve önemli bir doktrin olarak kabul edilsin veya edilmesin *korumacılık*, kaçınılmaz bir sonuç olmuştur⁵².

II. Dünya Savaşı'nın ardından, Amerika Avrupa'yı süratle kalkındırmak için geniş çaplı bir yardım ve kredi politikası uygulamaya karar vermiş⁵³, Avrupa ül-

⁵⁰ Cenevre Konferansı ülkelerin olaylara bu kez bilimsel açıdan yaklaştıkları bir dönüm noktası olmasına rağmen yaşanan *tarımsal* kriz ve 1929 ekonomik buhranı bu iyi niyetli konferansın olumsuz sonuçlanmasına yol açmıştır. Daha geniş bilgi için bkz., Sema Kalaycıoğlu, **Dış Ticarete Korumacılık ve Liberasyon Teori ve Dünyadaki Uygulamalar**, (Beta, İstanbul, 1991), ss. 7-9.

⁵¹ Akdağ, **a.g.e.**, ss.156-159; Sidal, **a.g.e.**

⁵² İkinci dünya savaşından sonra endüstrileşmiş ülkeler tarifelerinde indirim gitmiş, özellikle imalat mallarında tarifeler %10'un altına çekilmiştir. Ancak tarım ürünleri üzerindeki koruma devam etmiştir. bkz., Dominic Salvatore, **International Economics**, (Third Edition, Macmillan Publishing Company, 1990), s.209-210.

⁵³ Aşırı korumacılığın sakıncalarını önlemek ve dünya ticaretini serbestiye kavuşturmak için II. Dünya Savaşı'nın sonlarına doğru ilk teşebbüs Amerika'dan gelmiş, "Clayton Planı" diye adlandırılan bu hareket daha sonraları milletlerarası destek bulmuş ve gelişmiştir. Bkz., Tuncer, **Korumacılık Teori ve Uygulama**, **a.g.e.**, ss.238-366.

keleri ise, Milletler Cemiyeti'nin yerine geçecek olan *Birleşmiş Milletler'in* düzenli ve periyodik çalışmalarının yeterli olmayacağı kanaatine vararak kendi aralarında çalışmalara başlamışlardır. Nitekim, Birleşmiş Milletlerin düzenlediği *Havana Konferansı* sonrasında düzenlenen *Havana Şartı* her ne kadar sonraki faaliyetlere prensip bakımından ışık tutmuş olsa da Amerika tarafından imzalanmadan 1957'de dağılmıştır. Aynı yıl içinde Amerikan yardımını en iyi şekilde değerlendirmek amacı ile toplanan Avrupa ülkeleri, *Avrupa İktisadi İşbirliği Organizasyonu'nu* (OECE) meydana getirmişler ve ilk hedef olarak 1952'de sona erecek olan Amerikan yardımlarının kesilmesinden önce Avrupa'nın yaşamakta olduğu sınırlamaların kaldırılması ve normal mübadele şartlarına dönülmesi için çalışmalara başlamışlar ve Cenevre'de *Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması* (GATT) imzalanarak tarihte ilk defa milletlerarası bir ticaret kodu tespit edilmiş ve karşılıklı olarak, gümrük tarifelerinde indirimler yapılmasına imkan sağlanarak⁵⁴, çok taraflı en çok kayırlan millet şartı uygulamaya konulmuştur⁵⁵.

Gümrük politikasında bundan sonra atılacak adımlar dış ticaretin serbestleştirilmesi yönünde olmuştur. Çok taraflı ve 6 tur görüşmenin ardından⁵⁶ ticaretin önündeki engellerin azaltılması yönünde belli bir başarı sağlanarak 1948-1973 yılları arasında dünya ticaretinin 6 kat artması sağlanmıştır. Ancak 1970'lerde solunmaya başlanan olumsuz ekonomik hava 1980'lerde kendisini iyice hissettirmiştir bu sebeple "yeni korumacılık" fikri gündeme gelmiştir⁵⁷. Bu yeni korumacılığın en güzel kanıtı ise gelişmiş ülkelerin gelişmekte olan ülkelere yaptıkları ithalata uyguladıkları tarife oranları olmuştur⁵⁸.

⁵⁴ GATT, vergi oranlarının yükseltilmesine karşıdır. Özellikle yatırım malları olan hammaddeler ile imalat malları üzerindeki verginin düşürülmesini arzulamaktadır. Geniş bilgi için bkz., Ursula K. Hicks, **Developed Finance**, (Oxford University Press, 1965), ss. 70-73.

⁵⁵ Mehmet Akmansu, "Gümrük Tarifelerinde İndirim Sağlama Konusunda Milletlerarası Çalışmalar ve 1956 Tarife Müzakereleri", **Maliye Enstitüsü Konferansları**, (İkinci Seri, İ.Ü.Yayın No, 758, Sermet Matbaası, 1958), ss.203-213; Türkiye İktisat Mecmuası, "Gümrük Tarifeleri ve Ticaretler Genel Anlaşması", **Türkiye İktisat Mecmuası**, (İstanbul Tüccar Derneği Yay., S. 26, Nisan 1950), ss. 274-279; Türkiye İktisat Mecmuası, "Ticaret ve Gümrük Tarifeleri Umumi Anlaşması", **Türkiye İktisat Mecmuası**, (İstanbul Tüccar Derneği Yay., S. 55, Şubat 1953), ss. 2101-103.

⁵⁶ Ancey (1949), Torguay (1951), Cenevre (1956), Dilon (19619), Kenedy (1964-1967), Tokyo (1973-1979) görüşmeleri.

⁵⁷ Yeni korumacılık hakkında geniş bilgi için bkz., Selahattin Tuncer, "Yeni Korumacılık Tarife Dışı Engelleri", **Mükellefin Dergisi**, (Sayı 100, Nisan 2001), ss. 122-129.

⁵⁸ Kalaycıoğlu, a.g.e., s.9-10.

2.2. Gümrük Vergisinin Türkiye'deki Gelişimi

Bazı yabancı tarihçiler Türklerin ilk dönemlerde göçebe halinde yaşamalarına rağmen, tarihlerinin başlangıcından beri teşkilatlı bir vergi sistemlerinin bulunduğunu ve sistem içerisinde gümrük vergilerin de mevcut olduğunu ifade etmektedirler⁵⁹. Nitekim, Türklerin Osmanlıdan ve hatta İslamiyet'ten öncede ticari ilişkiler içerisinde olduklarına ve bu ilişkiler sonucu gümrük uygulamalarının ve gümrük kurumlarının bulunduğu dair literatürde sınırlı da olsa bazı bilgiler mevcuttur. Örneğin çok eskilerde Hakanların adına vergi denmese de tüccarların geçirdikleri mallardan küçük bir hisse aldıkları bilinmektedir⁶⁰.

Bu itibarla gümrüklerin Türkiye'deki gelişimi incelenirken olayın başlangıcını ilk Türk Devletleri'ne kadar götürmek daha doğru olur. Ancak Türklerde gümrük politikasının özellikle Osmanlı Devleti döneminde şekillendiğini söylemek de yanlış olmaz. Tanzimat bu bakımdan bir kırılma noktasıdır⁶¹. Tanzimat'tan sonra en azından fikren, gerçek modernleşme başlamıştır. Bundan sonraki temel sorun artık uygulamaya ilişkindir⁶².

Bu sebeple Türkiye'de gümrük vergisinin gelişimini incelerken, ilk Türk Devletlerinden belli başlılarında gümrük vergisi uygulamasına *kısaca* yer verilecek, daha çok Osmanlı Devletinde ve Cumhuriyet Döneminde gümrük vergisinin gelişimi incelenecektir.

2.2.1. Osmanlı Devleti Öncesi Dönem

Tarihçiler, Büyük Hun Devleti'nin (M.Ö:161-126) çeşitli ticari ilişkiler içinde olduklarını bu sebeple gümrüklerinin bulunduğunu, Göktürk'lerde (552-774) ve Uygur'larda (744-1353) gümrük kurumlarının ve gümrük uygulamalarının olduğu

⁵⁹ Bkz., Yereli, **a.g.e.**, s.80, 82; Tuğ, **a.g.e.**, s.84-85,132.

⁶⁰ Cimilli, Düünden Bugüne Kadar Gümrük Vergilerimiz, **a.g.e.**, s.262.

⁶¹ Bazı görüşler, gümrüklerin İstanbul'un fethinden sonra kurulduğunu ve Bizanslıların etkisi altında geliştiğini ileri sürerken, diğer bazı görüşler ise, gümrüklerin tarihinin daha da eskilere dayandığını söylemektedirler. Bu görüşler ve Osmanlı Devletindeki birçok idari ve mali kurumun, İstanbul'un fethinden sonra toplu bir şekilde Bizans'tan alındığı şeklindeki düşüncenin, mevcut bilgilerle *geliştiğini* ileri süren bir başka görüş hakkında bkz., Fuad Köprülü, **Bizans Müesseselerinin Osmanlı Müesseselerine Tesiri**, (Ötüken Yayınevi, Yayın No, 164, İstanbul, 1981), ss.88-94; Ayrıca Fatih Sultan Mehmet'in ünlü Gümrük Kanunnamesi ile gümrüklerle ilgili yaptığı köklü düzenlemeler hakkında bkz., Ahmet Akgündüz, **1841 Tarihli Gümrük Kanunnamesi, Osmanlı Vergi Mevzuatı**, (Maliye Bakanlığı APK Daire Başkanlığı, Yayın No,1998/348, Ankara 1998), s.23-25.

⁶² Cezar, **a.g.e.**, ss.47-51.

nu, Samanoğulları'nda spesifik esaslara dayalı muntazam bir gümrük teşkilatı ile bir gümrük müfettişliği kurumunun bulunduğunu ve bunun daha sonra, Karahanlılar tarafından aynen devam ettirildiğini kaydetmektedir⁶³. Selçuklu dönemi ise gümrüklerimiz açısından ayrı önem taşır. Selçuklular ve daha sonra Anadolu Beylikleri ile İlhanlılar döneminde, gümrüklerde daha ziyade örfi kuralların ve diğer ülkelerle yapılan ticaret anlaşmaların uygulandığı gözlenmiştir.

2.2.2. Osmanlı Devleti Dönemi

Daha önce de ifade edildiği gibi Tanzimat Osmanlı gümrük politikası açısından bir kırılma noktasıdır. Bu sebeple Osmanlı Devleti döneminde gümrük vergisini gelişimini Tanzimat esas alınarak değerlendirmek daha uygundur.

2.2.2.1. Tanzimat Öncesi Dönem

Osmanlı Devletinin kuruluş döneminde "Aşır" denilen memurlar aracılığıyla toplanan, "Sadakat-ı Ticariye" adı verilen ve yerli tüccarlardan 1/40, yabancı tüccarlardan 1/10 oranında gümrük vergisi alındığı bilinmektedir⁶⁴. Önceleri giyim, kuşam, ev ve sanat eşyası gümrük vergisinden muaf iken sonraları fethedilen yerlerdeki usuller benimsenmiş, yerli, yabancı her türlü eşya vergiye tabi tutulmuştur. Böylece verginin kapsamı genişledikçe gümrüklerde *kıyı*, *sınır* ve *kara* gümrükleri olarak 3'e ayrılmıştır⁶⁵.

Önceleri yabancıların ülkeye eşya getirmeleri ve ülkeden eşya satın alıp götürmelerine izin verilmezken sonradan buna müsaade edilmiş ve "Dış Gümrük" adı altında bir vergi alınmaya başlanmıştır. Diğer taraftan Osman Bey zamanında, bazı geçiş yerlerinde "Meks" adı altında bir vergi alınmıştır. Ancak, halk Meks'in İslam Hukuku'na uygun olmadığını düşündüğünden "Mekkas" diye adlandırılan gümrük memurluğu mesleğine karşı fazla ilgi göstermemiş ve bu göre-

⁶³ Daha geniş bilgi için bkz., Atan, **a.g.e.**

⁶⁴ Bkz., Mubahat S.Kütükoğlu, "Gümrük" **Türkiye Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi**, (Cilt 14, İstanbul 1996), s.262-263.

⁶⁵ Osmanlı Devleti'nde, gerek konum itibarıyla ve gerekse eşya cinsi göz önüne alınarak gümrüklere farklı isimler verilmiştir. Bunlardan deniz kıyısında olanlara "Sahil Gümrükleri", sınır boyunda kurulu olanlara "Hudud Gümrükleri" ve orta yerde bulunanlara da "Kara Gümrükleri" adı verilmiştir. Kara gümrükleri genelde iç ticaret mallarına uygulanırken, sahil gümrükleri hem iç hem de dış ticaret malları için söz konusu olmuştur. 1801 yılında Osmanlı gümrüklerinin sayısı 100'ün üzerindedir. Bkz., Kütükoğlu, Gümrük, **a.g.e.**, s.263; Kazıcı, **a.g.e.**, s.147.

ve atanmaktan kaçınılmıştır. Osmanlı Devletinin kuruluşundan daha sonraki dönemlerde, Üşür⁶⁶ ve Bac adı altında tahsil edilen vergilere de rastlanmıştır⁶⁷.

Tanzimat öncesi dönemde malın geldiği yerde satılmasını temin etmek için bir tedbir olarak⁶⁸ Amediye (giriş), Reftiye (çıkış), Masdariye (tüketim) ve Müruriye (transit) adı verilen dört tür gümrük vergisi tahsil edilmiştir⁶⁹. *Amediye*: eşyanın geldiği ülke, gideceği yer ve yerli ya da yabancı olup olmadığı dikkate alınmaksızın, gerek karadan ve gerekse denizden getirilen veya nakledilen, her türlü mal ve ticari eşyadan, bu malın getirildiği yerde alınan bir vergidir. Bu günkü anlamda buna giriş gümrüğü de diyebiliriz. *Reftiyye*, bir mal veya eşyanın geldiği yerde tüketilmeyerek diğer bir yere nakledilmesi halinde, bir başka deyişle, Osmanlı kasabalarının birisinden ötekine veya yabancı bir ülkeye gönderilen eşyadan, bu eşyanın çıktığı yerde alınan vergidir. Bu günkü anlamda bu vergiye de çıkış gümrüğü adı verilebilir. *Masdariyye*, eşyanın geldiği yerde tüketilmesi halinde alınan bir tür tüketim vergisidir. Sonraları gümrük işlemlerinden kaldırılmış ve o tarihlerde sadece İstanbul Balıkhanesi'ne mahsus kılınmıştır. *Müruriyye* ise yabancı bir ülkeden gelip, dahilde tüketilmeyerek, bir başka yabancı ülkeye sevk edilen eşyadan alınan bir tür transit vergisidir⁷⁰. Bu vergilerin oranı, ihtiyaca ve görülen lüzum üzerine her yerde ayrı ayrı tespit edilmiş ve bu yapılırken de mali ve ekonomik durum dikkate alınmadığı gibi bu dönemde gümrük de henüz bir politika olarak uygulanmaya başlanmamıştır⁷¹. Öte yandan bu dört çeşit verginin konulması aynı anda olmamış, belki asırlar boyu elde edilen tecrübeler, yabancı ülkelerle yapılan anlaşmalar ve beliren ihtiyaçlar nedeniyle zaman içinde çeşitli nizamname ve talimatlarla uygulanmaya başlanmıştır.

Bu dönemde bazen eşyanın kıymeti üzerinden (%3-5) oranında, bazen eşyanın yükü üzerinden yük başına gümrük vergisi alınmıştır. Ancak, bu sistem taraflar arasında malın gerçek değerinin tayini hususunda devamlı tartışmalara

⁶⁶ "Üşür" kelime olarak 1/10(onda bir) demektir. Genel anlamda verginin konusunu değil oranını ifade etmek için kullanılan bu kelime gümrük vergisi ya da bir başka deyişle pazar resimlerinde, gümrük vergisinin oranını değil bizzat kendisini ifade etmek için kullanılmıştır. Bu nedenle gümrük vergisine "Öşür" de denilmiştir. Bkz., Tuğ, a.g.e., s. 16, 74.

⁶⁷ Mustafa Akdağ, *Türkiye'nin İktisadi ve İçtimai Tarihi I (1243-1453)*, (Cem Yayınevi, İstanbul 1995), ss. 405-412.

⁶⁸ Kütükoğlu, Gümrük, a.g.e., s.263.

⁶⁹ Kazıcı, a.g.e., s.147; Karamursal, a.g.e., s.191; Yereli, a.g.e., s.84-85.

⁷⁰ Yereli, a.g.e., s.85.

⁷¹ Cimilli, Dünden Bugüne, a.g.e., s.263.

sebepe olduğundan, XVIII. yüzyıldan itibaren gümrük resimleri, belli bir tarihteki mal fiyatlarına göre tespit edilen spesifik tarifeler üzerinden alınmaya başlanmıştır⁷². Gümrük vergisi devlet gelirleri içinde, uygulama ve etkisi yönünden en zor, tahsil edilmesi bakımından en çabuk elde edilen vergi türü olmuştur. Yabancı devletlerle ticaret anlaşmaları yapıncaya ve gümrük tarifeleri konuluncaya kadar, gümrük gelirleri, hazine defter gelirleri içinde önemli bir yer tutmadığı gibi, her yerde dahi eşit gümrük resmi uygulaması söz konusu olmamıştır⁷³.

Diğer vergiler gibi gümrük vergisinin tahsilinde de Tanzimat öncesi "iltizam usulleri kullanılmıştır⁷⁴. Ancak gümrük vergisinin tahsilinde daha çok iltizam usulü uygulanmış, gümrükler (tek bir gümrük değil, birkaçı bir arada, hatta bazen dalyan, pencik ve benzeri mukataalar da eklenerek) 1-3 yıllık sürelerle ve açık artırma yoluyla "mültezim" denilen müteahhitlere ihale edilmiştir. Bir gümrüğün iltizama verilmeden önce hasılatının tam olarak *bilinmemesi*, iltizama çıkarıldığında istenen rakamı *bulamaması* ya da arizi bazı sebeplerden dolayı bir gümrüğün gelirinin azalması hallerinde ise *emanet usulü* kullanılmıştır⁷⁵.

Bu dönemde Kanuni Sultan Süleyman zamanında Fransa Kralı I. Fransuva'ya bir lütuf ve ihsan olarak ve sadece kendi ömürleri boyunca geçerli olmak üzere çeşitli imtiyazlarda bulunulmuş ancak bu imtiyazlar 1740 yılından sonra sürekli bir hal almıştır⁷⁶. Başlangıçta Osmanlı topraklarından *transit* geçen ve ülkeden *ihraç* edilen malardan vergi olarak hazineye gelir sağlamak, ticareti mümkün olduğu kadar Akdeniz havzasına yakın tutmak ve kendi çıkarlarımız için batılı ülkelere imtiyaz vererek bunları birbirlerine karşı kullanmak amaçları ile imzalanan Kapitülasyonlar daha sonraları giderek Osmanlı Devletinin aleyhine iş-

⁷² Kütükoğlu, Gümrük, a.g.e., s.263.

⁷³ **Büyük İslam Tarihi Ansiklopedisi**, "Gümrük" (Çağ Yayıncılık, Cilt 6), s.403.

⁷⁴ Gümrüklerde, madenler, darphaneler ve dalyanlar gibi, birer *kiralama* konusu olup, bu tür kiralamaya konu olan gelir getirici yerlere "Mukataa" adı verilmiştir. Mukataayı, kısaca vergi kaynakları veya hazineye gelir sağlayan mali birimler olarak tanımlamak mümkündür. Bkz., Yavuz Cezar, "Osmanlı Vergi Sistemindeki Darboğazlar ve Sistemi Yenileştirme Yönünden Ortaya Çıkan İlk Gelişmeler Üzerine", **İktisat Dergisi**, (Sayı 394, Ekim 1999), ss.47-51.

⁷⁵ Emanet usulü, gümrük vergisinin, gümrük emenleri ve memurları aracılığıyla hazine hesabına toplandığı bir yöntemdir. Bu yöntemde göre, toplanan bedelden gümrükte çalışanların maaş ve aylıkları ile kira, kırtasiye, temizlik ve yakacak masrafları, gümrüğüne göre ödenmesi planlanan tophane, baruthane, kale neferleri ulufeleri gibi harcamaları düşülür, kalan kısım merkeze yollanır. İlk uygulamaları İslam aleminde görülen bu usul hakkında geniş bilgi için bkz., Coşkun Can Aktan, "Modern Vergi Tahsil Usulleri I", **Mali Hukuku Dergisi** (Sayı 29, Eylül-Ekim 1990), ss.9-13.

⁷⁶ Bilgi için bkz., Murat Çizakça, Kapitülasyonların Ekonomik Analizi, **Bursa İktisadi Ticari ilimler Akademisi Dergisi**, (Cilt 3, Temmuz-Kasım 1974), ss.319-366.

lemeye başlamıştır⁷⁷. Kapitülasyonlarla gümrük duvarları kaldırılmış, gümrük fiyatları arttırılmış ve sürüm azaltılmıştır⁷⁸. Avrupa ülkeleri sanayinin gelişmesini sağlamak ve malların sürümünü kolaylaştırmak için Osmanlı Devletinin zayıf olduğu bu dönemde gümrük vergilerini kaldırmışlardır⁷⁹. Kapitülasyonlar ile, Türk tüccarı kendi ülkesinde yabancı tüccarlardan daha fazla mali baskı altında tutulmuştur⁸⁰. İç ve dış gümrükler yabancıların isteğine göre düzenlenmiş ve Türk sanayisi yabancı ürünlerin rekabetine karşı korunamaz hale gelmiştir⁸¹. Bu imtiyazlarda ithal ve ihracat eşyasına bazı sınırlamalar getirilmiş, izin verilmeyen eşyanın yurda sokulması veya yurttan çıkarılması yasaklanmıştır.

Bu dönemde son olarak gümrük vergisi uygulamasında son derece önemli bir yeri olan "1838 Ticaret Anlaşması" imzalanmıştır⁸². Bu anlaşma ile İngilizlerin ister ticaret, isterse ihracat amacıyla olsun ürünlerini bir ruhsata⁸³ tabi olmadan

⁷⁷ Serdar Şahinkaya, "XIX. Yüzyıl Osmanlı İmparatorluğunun İktisadi Yapısı: Sanayileşme ve Bankacılık Özelinde Değınmeler", **Mülkiye Dergisi**, (Cilt XXIII, Sayı 218), ss.86-106.

⁷⁸ Kapitülasyonların esasları şunlardır: 1. Osmanlı Devleti imtiyazın verildiği ülkelerin tüccarlarının kendi topraklarına serbestçe girip çıkmalarına ve ticaret yapmalarına müsaade eder. 2. Tüccarların can ve mal güvenliğini sağlar. 3. Ölmeleri halinde mirasları ülkelerindeki mirasçılara intikal eder. 4. Aralarındaki anlaşmazlıkları kendi hukuklarına göre hallederler. Yerli tüccarlarla anlaşmazlıklarında ise Osmanlı mahkemeleri yetkilidir. 5. Başkalarının borçlarından dolayı tatbikata uğrayamazlar. 6. Mallarını istedikleri yerde satarlar. 7. Mal getirip götürdüklerinde genellikle %2-5 gümrük vergisi ödeyip başka vergi ödemezler. 8. Getirdikleri para vergiye tabi değildir. Bkz., Ahmet Tabakoğlu, **Türk İktisat Tarihi**, (Dergah Yayınları, 2. Baskı, İstanbul 1994), s.258-260.

⁷⁹ Hakan Ay, "Osmanlı Devletinde Mali Bunalım ve Sebepleri", **Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF. Dergisi**, (Cilt 6, Sayı 2, Yıl 1991), ss. 312-333.

⁸⁰ Cahit Tonyol, **Tanzimat ve Getirdikleri**, (C.O.Tütengile Armağan, Sayı 1, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, İstanbul 1982), ss.163-171

⁸¹ Yereli, **a.g.e.**, s.100.

⁸² Tarihte Balta Limanı Anlaşması olarak bilinen bu anlaşma ile dış ticaretteki tekeller düzeni kaldırılıyor, Osmanlı Devleti dış ticarete olağanüstü vergiler ya da sınırlamalar uygulama hakkından vazgeçiyor, Osmanlı ekonomisinin dış ticarete açılması kolaylaştırılmış oluyordu. Ayrıca Osmanlı Devleti özellikle mali bunalım dönemlerinde başvurduğu önemli bir ek gelir kaynağını da kaybediyordu. Gerçi Balta Limanı Anlaşması gümrük vergilerini daha önceki düzeylerinden daha aşağılara çekmiyordu ama bu tür bir anlaşmayı imzalayarak Osmanlı Devleti kendi gümrük vergilerinin düzeylerini Avrupa devletleri ile birlikte saptamayı bir ilke olarak kabul etmiş oluyor ve böylece bağımsız bir dış ticaret izleme hakkından vazgeçiyordu. Herkesin katılımına açık olan bu anlaşmaya daha sonra 1838'de Fransa, 1839'da Hasa Birliği (Löbek, Bremen ve Hanburg Şehri), Sardunya Krallığı, 1840'da İsveç, Norveç, İspanya, Belçika ve Polonya ile Alman Gümrük Birliği, 1841'de Danimarka, Toscana Büyük Dukalığı anlaşma imzalayarak katılmışlardır. Şevket Pamuk, 155. Yılında Balta Limanı Anlaşması, **Ekonomik Forum**, (1994/2), ss.68-73; İsmail Cem, **Türkiye'nin Geri Kalmışlığının Tarihi**, (Cem Yayınevi, 12. Basım, İstanbul 1995), ss.232-233; Necdet Sevinç, **Osmanlının Yükselişi ve Çöküşü**, (Hamle Yayınevi 5. Baskı, İstanbul 1985), s.427-430; Yereli, **a.g.e.**, s.92-96.

⁸³ Osmanlılarda iç ticaret yalnızca Osmanlı tebaasına aittir. Birçok malın alım satımı bir ruhsat bedeli karşılığında belli kişilerin tekeline verilmiştir. Üretici, malını bu kişilere satmak zorundadır. "Yed-i Vahit=Tekel" denen bu sistem, sadece tarım ürünleri için değil, ithal malları için de geçerlidir. Örneğin kahve ithalatçıları mallarını yed-i vahite satmakla yükümlüdürler. Geniş bilgi için bkz., Doğan Avcioğlu, **Türkiye'nin Düzeni**, (13. Baskı, Teknik Yayınevi, İstanbul 1979), s.105.

satabilecekleri hükme bağlanmıştır⁸⁴. Bir tür kapitülasyon niteliğinde olan bu anlaşma gümrüklerle ilgili aleyhimize ağır hükümler içermiştir. Bu nedenle yerli sanayi 20-30 yıl gibi kısa bir sürede, diğer sebeplerle birlikte, büyük ölçüde çökmüştür⁸⁵. Osmanlı devleti gümrükleri üzerindeki egemenlik hakkından vazgeçmiş ve yabancılara engelsiz bir dış ticaret rejimi sağlanmıştır. Böylece Osmanlı ekonomisi "liberal çağla" bütünleşerek Avrupa'daki sanayi birikimi için açık bir pazar haline gelmiştir⁸⁶. Yerli sanayii, üretim ve ihracatı teşvik edici ve koruyucu politikalara oldukça ters düşen bu yanlış politikadan Osmanlı dış ticareti olumsuz yönde etkilenmiştir⁸⁷. Bu anlaşma ile Osmanlı topraklarında mal satan bir yabancı tüccar %5 vergi öderken, Müslüman bir tüccar ister ihracat yapsın, ister ülke içinde bir yerden diğerine mal götürsün, yaptığı ihracat veya nakliye üzerinden %12 vergi ödeyecek hale gelmiştir⁸⁸. Bu olumsuz durum geçte olsa fark edilmiş ve yerini 1861 yılında yapılan yeni bir ticaret anlaşmasına bırakmıştır. İleride bahsedileceği gibi 1861 Ticaret Anlaşması ile lehimize bazı hükümler getirilmiştir.

2.2.2.2. Tanzimat Dönemi

Bu dönemde gümrük vergileri ile ilgili göze çarpan ilk gelişme, mültezimlerin kendilerine büyük menfaatler sağladıkları konusundaki şikayetlerin artmasıyla üzerine 1840 yılında iltizam usulü terk edilerek emanet usulüne geçilmesi ve "İstanbul Emtia Gümrüğünün" kurulması olmuştur⁸⁹. Böylece gümrükler Hazineye devredilmiş, bu döneme kadar bazen ayrı bazen gümrük vergileri ile birlikte tahsil edilen belediye resimleri de hazine denetimine alınmıştır. Ancak, emanet usulünden de beklenen gelir ve faydanın sağlanamaması ve aşağı yukarı bir yıllık uygulamanın sonuçlarının mali açıdan yetersiz olması nedeniyle, 1942 yılında tekrar iltizam usulüne dönmüştür. Bu durum 1858 yılına kadar devam etmiştir. 1858 yılında iltizam usulüne son verilerek tekrar emanet usulüne geçilmiş, böyle-

⁸⁴ 1838 Tarihli Osmanlı-İngiliz gümrük tarifesi için bkz., Mubahat S. Kütükoğlu, Tanzimat Devri Osmanlı-İngiliz Gümrük Tarifeleri, **İstanbul Üniversitesi Edebiyat Fakültesi Tarih Enstitüsü Dergisi**, (İstanbul, 1974, S:4-5), s.335-383.

⁸⁵ Bilgi için bkz., Tonyol, **a.g.e.**, ss.163-171.

⁸⁶ Şahinkaya, **a.g.e.**, ss.86-106.

⁸⁷ Yusuf Ziya İrbeç, "Osmanlı İmparatorluğu'nda 19. Yüzyıldan İtibaren İktisadi Politikayı Etkileyen Sosyal Gelişmeler", **İstanbul Sanayi Odası Dergisi**, (Sayı 241, 15 Mart 1986), ss.54-56; Cumhuriyet Öncesi Dönemde Dış Ticaretimiz, **gumruk.gov.tr/htm**, s.1.

⁸⁸ Bkz., Kütükoğlu, Gümrük, **a.g.e.**, s.264; Avcıoğlu, **a.g.e.**, s.107; Ersoy, **a.g.e.**, s.5.

⁸⁹ Yereli, **a.g.e.**, s.87.

ce, Fatih Sultan Mehmet zamanında, 1470 yılında Sadrazam Mehmet Paşa tarafından başlatılan ve taşra yöneticilerinin güçlenmesine⁹⁰ olanak sağlayan iltizam usulüne Tanzimat'la son verilmiştir⁹¹.

Bu dönemde kaçakçılığı önlemek için, gümrük vergilerinin tahsilinde *varış ülkesi* ilkesi uygulanmıştır⁹². Ancak zaman zaman, tüccarın İstanbul ya da başka bir büyük şehre götüreceğini söyleyerek, mallarını vergisini ödemediği gümrükten geçirdikten sonra, gümrük bulunmayan yollara saparak satması olayları ile de karşılaşmıştır. Varış ülkesinde vergileme ilkesinin doğurduğu bu tür sakıncaları engellemek için 1857(1273)' de "Mahreç Nizamnamesi" adında bir nizamname ile gümrük resimlerinin *çıkış ülkesinde* alınması ilkesi kabul edilmiştir. Böylece, rayicine bakılan malların vergisi kara gümrüğünde ödendikten sonra liman şehrine geldiğinde, fiyatın burada daha yüksek olması halinde aradaki fark tüccardan, ilk tahsil edilen vergi ise kara gümrükçüsünden alınmaya başlanmıştır⁹³.

Tanzimat Döneminde yaşana bir diğer gelişme de kara gümrüklerinden *muhdes* adıyla anılanların 1843'te kaldırılması olmuştur. Eskiden beri mevcut olan ve *kadim* adıyla anılanların uygulanmasına ise, bu dönemde bir süre daha devam edilmiştir. 1859 yılından itibaren Maliye Nezareti tarafından taşranın sahil, sınır ve kara gümrükleri itibariyle birtakım emanetlere bölünmesinin ve tamamının emanet usulüyle idare edilmesinin daha hayırlı olacağı savunulunca, bütün sahil, kara ve sınır gümrükleri için on yedi gümrük emaneti kurulmuştur⁹⁴.

Tanzimat Döneminde gümrük vergileri açısından son derece önemli olan ve bir önceki bölümde de ifade edilen bir diğer önemli gelişme ise "1861 ve 1862 Anlaşmalarının" imzalanmasıdır. 1861 yılında Fransa, İngiltere, İtalya, Belçika ve Rusya ile 1862 yılında ise, Belçika, İspanya, Rusya, ABD⁹⁵, İtalya, İsveç, Danimarka ve Felemenk ile yapılan ticaret anlaşmaları ile *giriş gümrük verisi* %5'den

⁹⁰ İltizam sistemini, vergi tahsilatına özel sektör katılımının bir örneği olarak kabul eden bir görüş için bkz., Peter D. Byrne (Çev. Mehmet Yaşar Akçay), "Vergi ve Gümrük İdaresi Alanında Özel-İştirme Üzerine", **Vergi Sorunları Dergisi**, (Sayı 82, Temmuz 1995), ss.26-39.

⁹¹ Ertuğrul Tokdemir, "Osmanlı Ekonomisi: Vergileme mi, Borçlanma mı?", **İktisat Dergisi**, (Sayı 394, Ekim 1999), ss83-88.

⁹² Bkz., Atan, **a.g.e.**

⁹³ Kütükoğlu, Gümrük, **a.g.e.**, s.263.

⁹⁴ Bkz., Atan, **a.g.e.**

⁹⁵ 1862 tarihli Osmanlı-Amerikan Ticaret Anlaşması ve Osmanlı Devletinin Amerika'ya sattığı emtiaya uygulanan tarife ile ilgili bilgi için bkz., Mine Erol, **Osmanlı İmparatorluğu'nun Amerika Birleşik Devletleri ile Yaptığı Ticaret Anlaşmaları**, (Damla Matbaacılık, Konya), ss.9-50.

%8'e çıkarılmıştır⁹⁶. Ancak anlaşmaya bütün ülkeler uymamış ve Avusturya ile İran için bu oran %6 olarak belirlenmiştir. *Çıkış gümrük resmi* ise %12'den %8'e indirilmiş ve her yıl %1 indirilmesi şartıyla, 1869 yılında %1'e düşürülmüş⁹⁷, TBMM'ce kabul edilen bir yasa ile 1921 yılında tamamen kaldırılmıştır⁹⁸. *Transit resmi* ise %3'ten %2'ye indirilmiş ve 8 yıl sonra ise %1'e indirilmesi kararlaştırılmış, bu resimde yine 1921 yılında TBMM tarafından çıkarılan kanunla tamamen kaldırılmıştır⁹⁹. 1861 tarihli ticaret anlaşması ile ayrıca manifesto verilmesi mecburiyeti getirilmiştir¹⁰⁰. 1861 anlaşması 28 yıllık olup 7'şer yıl arayla anlaşmada değişiklik yapılacağı hüküm altına alınmış olmasına rağmen, kapitülasyonların uygulanabileceği dayatması ile Osmanlı Devleti bu süreler sonunda yapmak istediği bazı değişikliklerden vazgeçmiştir¹⁰¹. Dolayısıyla 1861 anlaşması hiç değişmeden 1889 yılına kadar aynen uygulanmıştır. Bu dönemde, devletin aczini ifade eden Sultanın şu sözleri son derece önemlidir¹⁰²:

"Bu ne müthiş haksızlık! Avrupalılar aralarında rahatça kabul ettikleri şeyleri bize gelince reddediyorlar. Mali vaziyetimizin süratle kalkınmaya ihtiyacı var. Gümrük resmini arttırmak istiyoruz. Bu bizim sarih hakkımızdır...buna rağmen sefir beyler itiraz etmektedirler. Böyle bir haksızlığa uğradığımız için utançtan yüzümüz kızarmalı".

Tanzimat döneminin bir diğer gelişmesi de, giriş, çıkış ve transitten alınan vergilerin dışında hava ve deniz yoluyla taşınan yerli mamul ve mahsulden de %8 oranında bir tür nakliye vergisi alınmasıdır. Ancak verginin giriş resmini ödeyen yabancı mallardan alınmaması, yerli ürünlerin aleyhine bir rekabet üstünlüğü sağlayınca, giriş resmi ödenmiş eşyadan da %2 ile %8 arasında ikişer farkla değişen dört dereceli bir tarifeye dayanan *mütehavvil* adı verilen bir vergi uygulanmıştır. 1874 yılına gelindiğinde, uygulanmasındaki güçlük nedeniyle, kara nakli-

⁹⁶ Osmanlı Devletinin yaptığı ticaret anlaşmalarının temel hükümleri ve kapsamı hakkında bilgi için bkz., Necdet Kurdakul, **Osmanlı Devleti'nde Ticaret Anlaşmaları ve Kapitülasyonlar**, (Birinci Baskı, Döler Neşriyat, Mart 1981).

⁹⁷ Cumhuriyet Öncesi Dönemde Dış Ticaret, gumruk.gov.tr/htm, s.1.

⁹⁸ 143 Sayılı 3/8, 1921 sayılı yasa.

⁹⁹ Cimilli, Dünden Bugüne, **a.g.e.**, 267.

¹⁰⁰ Manifesto, gümrüğe gelen bir malın gümrük idaresince takibi yönünden en önemli belgedir. 1861 yılına kadar limanlarımıza gelen yabancı gemilerin gümrük idarelerine manifesto verme zorunlulukları yoktu. Gümrüklü mallarını istedikleri gibi yükleyip, boşaltabiliyorlardı. Gümrükçüler tarafından oldukça sık kullanılan "gümrük manifestonun verilmesi ile başlar" deyimini hatırlandığında, 1861 ticaret anlaşması ile yabancı gemilere manifesto verme mecburiyetinin getirilmesinin ne derece önemli olduğu görülmektedir. Bkz., Atan, **a.g.e.**

¹⁰¹ Bu değişiklikler için bkz., Ata, **a.g.e.**, Cimilli, Dünden Bugüne, **a.g.e.**, s.265.

¹⁰² Engin Deniz Akarlı, "1872-1916 Bütçeleri Işığında Osmanlı Maliyesini Sıkıntıları", **C. O. Tütengil'in Anısına Armağan**, (S. 1, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul 1982), ss.240-245.

yatı istisna tutularak, sadece deniz taşımacılığına uygulanan ve 1902 yılından itibaren ise, yabancı ülkelerin tamamen muaf tutulduğu bu vergi, 1909 yılında “Muvazene-i Umumiye Kanunu” ile tamamen yürürlükten kaldırılmış ve yerine %2 oranında *techizat-ı askeriye* adı verilen bir vergi konmuştur¹⁰³.

Son olarak, önceleri genellikle sadece bir gelir unsuru olarak görülen gümrüklerde Tanzimat dönemiyle birlikte birtakım düzenlemelere gidilmiş, uluslar arası ticaretteki gelişmelere paralel olarak gümrük meseleleri ve kaçakçılıkla mücadele daha da ön plana çıkartılmıştır¹⁰⁴. Bu amaçla 64 maddeden oluşan “Dersaadet Gümrükleri ile Mülhakat Gümrüklerinin Muameleyi Dahiliyesine Dair Nizamname” hazırlanmış ve 1861’de uygulamaya konmuştur. Daha da önemlisi, gümrükler Maliyeden ayrılarak, doğrudan Sadrazamlığa bağlı bir teşkilat olarak, “Rüsumat Emaneti” adı altında organize edilmiş, “Gümrük Müfettişliği” ve “Gümrük Muhafaza Teşkilatı” kurulmuştur. Ayrıca yine bu dönemde, Rüsumat emantince, meslekte uzmanlaşmış gümrük memurları yetiştirmeğe de ayrı bir önem verilmiş ve 1892 yılında “Gümrük Darüttalimi” adlı bir okul açılmıştır. Bu okulun adı daha sonra II. Meşrutiyet döneminde “Rüsumat Memurları Mektebine” dönüştürülmüş, I. Dünya Savaşı’nın çıkması ile kapatılmıştır.

2.2.2.3. Tanzimat Sonrası Dönem

Tanzimat’tan sonra gözlenen ilk gelişme, mahalli gümrüklerce her yerde farklı olarak alınan gümrük resimlerinin sakıncalarını önlemek için dahili gümrükler için “tarife defterleri” düzenlenip bütün gümrüklere dağıtılması ve bir malın gümrük vergisi böylece her yerde eşit olarak alınmaya başlanması olmuştur¹⁰⁵.

Bu döneme ait bir diğer gelişme gümrük vergisi uygulamasında önemli bir yeri olan kapitülasyonların uygulanmasına I. Dünya Savaşı’ndan iki ay önce tüm son verilmesine karşılık savaşın sona ermesiyle kapitülasyonlar yeniden uygulamaya geçirilmesi ve 7.9.1914 tarihli geçici bir kanunla mevcut gümrük vergisi oranlarının yükseltilmesi olmuştur. Ayrıca 10.3.1912 tarihinde, *ağırlık* esasına göre bir tarife hazırlanmış, üç yıl geçerli olacak tarifenin yürürlük süresi 13.9.1915’de dolunca bir kararname ile süresiz uygulanmasına karar verilmiş, ancak İstanbul’u

¹⁰³ Cimilli, Düünden Bugüne, a.g.e, s.270

¹⁰⁴ Atan, a.g.e.

¹⁰⁵ Kütükoğlu, Gümrük, a.g.e., s.63.

işgal eden devletlerin etkisiyle 11.9.1917'de kaldırılarak yerine *kıymet* esasına dayanan bir tarife uygulama zorunluluğu getirilmiştir¹⁰⁶.

Tanzimat sonrası dönemde ayrıca, Rüşumat Emaneti, 1909 da çıkartılan bir nizamname ile "Gümrükler Rüşumat Umum Müdürlüğü" adı altında yeniden Maliye Teşkilatı'na bağlanmış¹⁰⁷, gümrük mevzuatı açısından önemli çalışmalar yapılarak, gümrüklerin bugünkü çalışma usul ve esaslarının temeli atılmıştır. İngiltere'den getirilen bir gümrük uzmanının tavsiyeleri ile 1909'da ilk defa *beyan-name* sistemine geçilmiş, 1 Eylül 1916'da *ilk spesifik gümrük tarifesi* yürürlüğe konmuş ve 11 Nisan 1918 tarihinde ilk Gümrük Kanunu'muz yürürlüğe konularak. gümrüklerimizde nizamnameler yerine *kanun* dönemi başlamıştır. Ancak gümrük muhafaza teşkilatı ve kaçakçılıkla mücadele yönünden ise önemli çalışmalar olmamıştır. Çünkü yaşanan Balkan Savaşı, I. Dünya Savaşı ve İstiklal Savaşı nedeniyle bu dönemde gümrüklerimiz çoğunlukla kapalı kalmıştır.

2.2.3. Cumhuriyet Dönemi

2.2.3.1. Yeni Gümrük Kanunu'na Kadar Olan Gelişmeler

Bu dönem Cumhuriyetin ilk kuruluş yıllarından Yeni Gümrük Kanunu'nun yürürlüğe girdiği 2000 yılına kadar olan geniş bir dönemi kapsamaktadır. Bu döneminin önemli gelişmelerinden ilki ihracat ve transitten alınan gümrük vergilerinin kaldırılması olmuştur. Bu hususa ikinci bölümde detaylı olarak yer verilecektir.

Cumhuriyet döneminde yaşanan bir diğer gelişme ilk bağımsız gümrük tarifesi kanununun yürürlüğe konması olmuştur. Nitekim Lozan Anlaşması 1916 tarihli Osmanlı gümrük tarifelerini 1929'a kadar aynen korumayı şart koştuğundan Türkiye bu tarihe kadar Osmanlıdan kalma düşük oranları yükseltme hakkından yoksun kalmıştır¹⁰⁸. Ancak 1929 yılında 1499 sayılı "Gümrük Giriş Tarife Kanunu" kabul edilmiştir¹⁰⁹. Bu kanun Cumhuriyet döneminde hiçbir dış etki olmadan hazırlanan ilk gümrük tarife kanunudur.

¹⁰⁶ Bkz., Atan, a.g.e., s.39; Cimilli, Dünden Bugüne, a.g.e., s.270-271.

¹⁰⁷ Atan, a.g.e., s.14.

¹⁰⁸ Togan, a.g.e., s.9.

¹⁰⁹ Metin Özden, "1926-1976 Yılları Arasında Uygulanan İthalat Vergilerinin Gelişimi", **Maliye Dergisi**, (Sayı 32, Mart-Nisan, 1978), ss.69-88; Heper, a.g.e., s.46.

Bu önemli gelişmenin ardından Cumhuriyet öncesi yürürlüğe konan ve günün ekonomik şartları karşısında yetersiz kalan Gümrük Kanunu'nun yerine yabancı ülkelerin Gümrük Kanunlarından faydalanarak Cumhuriyet döneminin ilk Gümrük Kanunu olan 5383 sayılı Gümrük Kanunu kabul edilmiştir¹¹⁰. Bu kanun ile birlikte advalorem sisteme geçilmiş ve 1929 tarihli Gümrük Tarifesi Kanunu yürürlükten kaldırılmış, tarife kanununa ekli bir liste haline getirilmiştir¹¹¹.

Bu dönemde ülkemiz, uluslar arası gelişmeleri de yakından takip etmiş ve 1948 yılında bugünkü adı Dünya Ticaret Örgütü olan "Gümrük Tarifeleri ve Ticaretler Genel Anlaşmasına (GATT)"a katılmış, Gümrük İşbirliği Konseyi'nin, bugünkü Dünya Gümrük Örgütü'nün ise ilk üyeleri arasında yer almıştır. Uluslar arası ticaretin kolaylaştırılması ve ülkeler arası gümrük uygulamalarının yeknesaklaştırılması için, Gümrük İşbirliği Konseyi tarafında hazırlanan Nomanklatür ve Kıymet Sözleşmelerine ise, 7 Ocak 1955 tarihli bir kanunla taraf olmuştur. Spesifik tarifeden advalorem tarifeye geçilmiş olması, uluslar arası ticaretin gelişmesi, bazı uluslararası kuruluşlara katılmış olmamız, yerli sanayimizin gelişmesi ve dönemin ekonomik şartlarından kaynaklanan gereklilik nedenleriyle¹¹² 5383 sayılı kanunun yerine yeni bir kanununun çalışmalarına başlanmış, hazırlanan tasarı 1962 yılında meclise gönderilmiş ancak yasallaşmamıştır¹¹³. Daha sonra yeni bir tasarı halinde meclise tekrar sunulmuş ve 19 Temmuz 1972 tarihli Gümrük Kanunu kabul edilmiş, 1 Şubat 1973 yılında yürürlüğe konmuştur¹¹⁴. Yeni kanunun eskisinin bir benzeri olup fazla bir değişiklik getirmediğini söylemek mümkündür.

Gümrük İşbirliği Konseyi'nce uzun yıllar yapılan çalışmalar sonucu "Armonize Sistem" denilen yeni bir Nomanklatür hazırlanmıştır¹¹⁵. Armonize Sistem ABD'nin de iştirakiyle hazırlanan evrensel bir sistemdir¹¹⁶. Türkiye'de 1 Ocak

¹¹⁰ Bkz., Namık Küçükcutlu, **Gümrük Mevzuatı**, (İstanbul Ticaret Odası Yayın No:1998-28 Haziran 1998), s.7. Onursal, **a.g.e.**, s.7.

¹¹¹ 197 sayılı 2.1.1961 tarihli kanun ile de, Gümrük Giriş Tarife Cetveli, 5383 sayılı Gümrük Kanunu'ndan ayrılarak bu yeni kanuna eklenmiştir. Küçükcutlu, **a.g.e.**, s.7

¹¹² Küçükcutlu, **a.g.e.**, s.9.

¹¹³ Aynı yıllarda gümrük tarifelerinin indirilmesi ve ticaretin serbestleştirilmesi yoluyla dünya ticaretinin geliştirilmesi amacıyla yapılan "Kennedy Müzakereleri" ve bunun Türkiye'ye etkisi ile ilgili bilgi için bkz., Erhan Işıl, "Kennedy Round ve Sonuçları", **Maliye Enstitüsü Konferansları**, (Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:282, Sevinç Matbaası, 1967), ss.59-75.

¹¹⁴ Onursal, **a.g.e.**; Küçükcutlu, **a.g.e.**, s.9.

¹¹⁵ Armonize Sistem ve AB'nin Armonize Sisteme tam uyumunu sağlamak için yaptığı çalışmalar hakkında geniş bilgi için bkz., Atilla Bağrıaçık, **Avrupa Birliği Gümrük Rejimleri ve Türkiye'de Gümrüklerde Tek İdari Belge Kullanım Kılavuzu**, (Bilim Teknik Yayınevi, 1999), s21-35.

¹¹⁶ Atan, **a.g.e.**, 41.

1989 tarihinden itibaren “Armonize Mal Tanımı ve Kotlama Sistemi Hakkında Uluslararası Sözleşmeye” iştirak etmiş, 3502 sayılı 10.11.1988 tarihli kanun ile 474 sayılı kanuna¹¹⁷, “Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun” adı verilmiş ve bu kanuna ekli “Gümrük Giriş Tarife Cetveli”, dört basamaklı Brüksel Sistemi’nden altı basamaklı Armonize Sistem Kodu’na uygun olarak yeniden düzenlenmiştir¹¹⁸.

13.12.1983 tarih ve 178 sayılı KHK ile Maliye ve Gümrük Bakanlığı kurulmuş, Gümrük ve Tekel Bakanlığı da merkez ve taşra teşkilatlarıyla birlikte bu bakanlığa bağlanmıştır¹¹⁹. Ancak 1993 yılında “Gümrük Müsteşarlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK” ile tekrar Maliye Bakanlığı’ndan ayrılmış ve Başbakanlığa bağlı bir Müsteşarlık haline gelmiştir¹²⁰. Bu tarihten itibaren gümrüklerde *genel tebliğ* sistemine geçilmiştir. Gümrüklerimiz bu yapısını korumaktadır¹²¹.

Gümrük Birliği çerçevesinde Türkiye’nin Gümrük Mevzuatı’nın AB mevzuatına yakınlaştırılması gerektiğinden, başlatılan ve sonuçlandırılan çalışmalar neticesinde bu uyum sağlanarak mevzuatımıza yansıtılmış ve öncelikle 1.1.1996 tarihinde Gümrük Birliği uygulamaları Türk gümrüklerinde başlatılmıştır¹²². Türkiye, Gümrük Birliğini gerçekleştiren 6.3.1995 tarihli 1/1995 sayılı ortaklık konseyi kararının 26. maddesi ile, AB Gümrük Kodunu oluşturan 12.10.1992 tarih ve

¹¹⁷ 474 sayılı 14.5.1964 tarihli kanun ile, gümrük giriş tarife cetveli yeniden düzenlenmiştir, daha önce yürürlükte olan 197 sayılı kanun yürürlükten kaldırılmıştır.

¹¹⁸ Armonize sistemde, 12 rakamlı bir kod kullanılmaktadır. İlk altı rakam Armonize Sistem Nomanklatürünün Kodunu, 7-8. rakamlar AB’nin Kombine Nomanklatür Kodunu, 9-10. rakamlar farklı vergi uygulamalarımız nedeniyle açılan pozisyonları gösteren kodları belirlemek için, son iki rakam ise istatistik kodlarını göstermek için kullanılmaktadır. Bkz., İsmet Sayiner, **Avrupa Gümrük Birliğinde Yeni Gümrük Mevzuatı ve Uygulamaları**, (Birinci Baskı, Aralık 1995), s.23; Münevver Kılıçkaya, “KDV Kanunu ve Türk Gümrük Tarife Cetveli Açısından Binek Otomobil Tanımı”, **Yaklaşım Dergisi**, (Yıl 9, Sayı 101, Mayıs 2001), ss. 255-261; Küçükkuşlu, **a.g.e.**, s.8, Y. Vural, **a.g.e.**, s.185; Özgen, **a.g.e.**, s.25-37.

¹¹⁹ Öncelikle 1961’de *Martin ve Cush* adlı iki yabancı uzmanın, ardından *Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırma Projesinin* (MEHTAP Raporu) ve son olarak da *İdari Reform Danışma Kurulu’nun* çalışmaları neticesinde, her iki bakanlığın da devlete gelir toplama işlevi yaptığı, yürütülen işlerin özünde aynı olduğu, bir kamu hizmetinin iki ayrı örgütçe yerine getirilmesinin ekonomik olmadığı ve hizmette birlik ilkesine aykırı olduğu gerekçeleri ile Gümrük ve Tekel Bakanlığının, Maliye Bakanlığına devredilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Tacettin Karaer, “Maliye ile Gümrük ve Tekel Bakanlığının Birleştirilmesi Üzerine Bir Deneme”, **Mali Hukuk**, (Sayı 14, Mart-Nisan, 1988), ss.28-43.

¹²⁰ Dış Ticaret ve Gümrük Müsteşarlıklarının birleştirilerek Gümrük ve Dış Ticaret Bakanlığı ya da Müsteşarlığı şeklinde yeniden organize edilmesinin daha yararlı olacağı ile ilgili bir görüşün detayları için bkz., Rıza Mehmet Korkmaz, “21. Yüzyıla Girerken Türk Gümrük İdaresi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, (Sayı 153, Haziran 2001), 93-105.

¹²¹ Gümrüklerin yeni örgütlenmesi ile ilgili bilgi için bkz., Mehmet Çardak, “Gümrüklere Bir Bakış”, **Maliye Dergisi**, (Sayı 74, Mart-Nisan 1985), ss.52-58; www.gumruk.gov.tr/off_tr.html.

¹²² Adnan Gülerman, “Türkiye ve AB İlişkileri İçinde Vergi Politikası”, **Yaklaşım Dergisi**, (Sayı 56, Ağustos 1997), ss.43-45.

2913/92 sayılı Konsey Yönetmeliği ve onun uygulama hükümlerini belirleyen 2.7.1993 tarih ve 2454/93 sayılı Komisyon Yönetmeliği'ni temel alan;

“Eşyanın menşei, eşyanın gümrük kıymeti, eşyanın gümrük birliği alanına girişi, gümrük beyanları, serbest dolaşıma giriş, askıya alma düzenlemeleri ve ekonomik etkili gümrük rejimleri, malların dolaşımı, gümrük borcu ve başvuru hakkı”

hükümleri ile AB'nin, *taklit malların serbest dolaşıma sokulmasını yasaklayıcı* tedbirler getiren 1.12.1986 tarih ve 3842/86 sayılı ve *toplulukta gümrük muafiyetini* düzenleyen 28.3.1983 tarih ve 918/83 sayılı Konsey Yönetmeliklerini kendi mevzuatına yansıtacağını da taahhüt etmiştir¹²³. Ayrıca bu tarihten geçerli olmak üzere 564 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 1615 sayılı Gümrük Kanununa yeni hükümler ilave edilmiştir¹²⁴. Ancak AB mevzuatı ile Türk mevzuatı arasında geçici bir çözüm sağlayan 564 sayılı KHK'de uyum için yetersiz kalmıştır¹²⁵. Diğer taraftan hem ülkemizin hem de AB'nin taraf olması nedeniyle Dünya Ticaret Örgütü'nün GATT-94 olarak adlandırılan son haliyle belirlenen kurallarına da uyum şart olmuştur. Önemli hükümler olarak sayılabilecek koşullar:

“Miktar kısıtlamalarının kaldırılması, menşe kuralları, kıymet, gümrük vergisi oranlarının indirilmesi, işlemlerin basitleştirilmesi, marka, coğrafi işaret, endüstriyel tasarım, fikir ve sanat eserlerinin korunması hususlarında sınır uygulamalarıdır”

Bu hükümlerin Dünya Ticaret Örgütü üyesi bütün ülkeler tarafından gümrük mevzuatlarına konması zorunludur. Nitekim Uruguay görüşmelerinde özellikle gümrük işlemlerini basitleştirerek, dünya ticaretindeki liberalleşmenin önündeki engellerin kaldırılması öngörülmüştür¹²⁶. 4458 sayılı yeni Gümrük Kanunu da gerek Dünya Ticaret Örgütü, gerekse AB'ye verilen taahhütlerimiz ve de ülkemizin ihtiyaçlarının birleştirilmesi sonucu oluşturulmuştur.

¹²³ Umman Hamitoğulları, “Yeni Gümrük Kanunu”, *Yaklaşım Dergisi*, (Şubat 2000), ss.63-68; Onursal, a.g.e., s.11.

¹²⁴ Küçükcutlu, a.g.e., s.3.

¹²⁵ Anayasamıza göre, mali ve cezai konular KHK ile düzenlenemeyeceğinden, uygulamada da bir boşluk ortaya çıkmıştır. Bkz., Uludağ, *21.Yüzyıla Girerken*, a.g.e., s.10, Küçükcutlu, a.g.e., s.9.

¹²⁶ 1 Ocak 1995 tarihinden itibaren GATT yerini Dünya Ticaret Örgütü'ne (WTO) bırakmıştır. Türkiye'de de “Dünya Ticaret Örgütü Kuruluş Anlaşmasının Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Yasa” 29.1.1995 tarih ve 22186 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak 31.12.1994 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Türkiye, 26 Mart 1995 tarihinden itibaren örgütün 134 üyesinden biridir. Bkz., İ. Atilla Dicle, “Dünya Ticaret Örgütü ve Kalkınmakta Olan Ülkeler”, *Ekonomik Forum*, (Yıl 6, Sayı 5, 15 Mayıs 1999), ss.26-31; *Dış Ticaret Müsteşarlığı Dünya Ekonomik Bülteni*, (Nisan 1995, Sayı 1), s.1; Coşkun Can Aktan, “Korumacılık mı, Serbest Ticaret mi?” *Banka ve Ekonomik Yorumlar*, (Yıl 35, Sayı 8, 1998), s.40.

1993 yılında Türkiye’de ihtisas gümrüklerinin kurulması gündeme gelmiştir¹²⁷. Ancak serbest ticaret amaçları ile bağdaşmadığı için Türkiye’nin AB normlarının üzerinde olan gümrüklerin sayısını azalttığı ölçüde¹²⁸ ihtisas gümrüklerinin de giderek kapatılması ve bu hususta birtakım tedbirlerin alınması gerekmektedir¹²⁹. Nitekim 1997 yılı verileriyle Almanya’nın yaklaşık 1/13’ü kadar dış ticaret işlemi Türkiye’de 2,5 misli daha fazla sayıda gümrük idaresince yapılmaktadır. Dolayısıyla, fazla gümrük idaresine sahip olmak etkin gümrük hizmeti vermek anlamına gelmemektedir¹³⁰. Etkin olmayan gümrüklerin kapatılması gereklidir¹³¹.

1996’dan beri Gümrük İdarelerinin Modernizasyonu Projesi (GİMOP) adı verilen bir projenin yürütülmektedir¹³². Ağırlıklı olarak Dünya Bankası kredisi ile desteklenen Proje tamamlanınca gümrük idareleri tamamen otomasyona geçecektir¹³³. Sistem uygulanmasına başlanmıştır. Tam kapasiteyle kullanıldığı zaman mükellefler beyannamelerini bilgisayar aracılığıyla düzenleyebilecek, hesaplanan vergilerini bankaya yatırarak mallarını kısa sürede gümrükten çekebileceklerdir. Böylece gümrüklerde keyfi ve farklı uygulamalar ortadan kalkacak, bütün idarelerde yürütülen işlemlerde yeknesaklık sağlanmış olacak, hepsinden önemlisi işlemler hız kazanırken, insan hataları asgari seviyeye indirilebilecektir.

¹²⁷ İhtisas gümrükleri ilk olarak Fransa tarafından Japon mallarına karşı bir tarife engeli yaratmak için geliştirilmiş ancak pek rağbet görememiştir. Ülkemizde ise ilk uygulama İstanbul Gümrükler Baş Müdürlüğüne bağlı Halkalı Tekstil, Yeşilköy Otomotiv ve İzmit Gümrük Baş Müdürlüğü’ne bağlı, Gebze Otomotiv İhtisas gümrükleri müdürlüklerinde başlatılmış, 1999 yılındaki Uzakdoğu krizine bağlı olarak bunlara tekstil ve demir çelik alanındaki yenileri eklenmiştir. Ramazan Uludağ, “DTÖ Karşısında İhtisas Gümrüklerinin Konumu”, **Dünya Gazetesi**, (19 Ocak 2000)

¹²⁸ 1999 yılının Eylül ayında 414 olan Gümrük ve Gümrük Muhafaza idaresi sayısı 294’e düşürülmüştür. Etkin olarak çalışmayan 120 gümrük idaresinin kapatılması ya da birleştirilmesi yoluna gidilmiştir. Mehmet Keçeciler, **Yeni Gümrük Kanunu ve Değişen Gümrük Mevzuatı**, (İAV, Konferanslar Serisi 15, İstanbul 2000), ss.9-10.

¹²⁹ Uludağ, İhtisas Gümrükleri, **a.g.e.**

¹³⁰ 1997 yılında gümrük idaresi sayısı Fransa, Almanya, İtalya ve Belçika’da sırasıyla, 83, 96, 61 ve 17 iken Türkiye’de 209 dur. Gümrük sayısı 17 olan Belçika’nın dış ticaret hacmi 333 Milyar Dolarken, gümrük sayısı 209 olan Türkiye’nin dış ticaret hacmi ise 75 milyar dolardır. Bkz., Uludağ, 21. Yüzyıla Gिरerken, **a.g.e.**, ss.8.

¹³¹ İhtisas gümrüklerinin birçok mahzurları olduğu ve ülkemizin henüz ihtisas gümrüklerini etkin bir şekilde işletecek imkanlardan yoksun bulunduğu hususunda bkz., Reşit Ata, “İhtisas Gümrükleri”, **Mükellefin Dergisi**, (Sayı, 101, Mayıs 2001), ss. 163-167.

¹³² AET-Türkiye Gümrük İşbirliği Komitesinin 1993 yılında Ankara’da yaptığı bir toplantı sonucunda aldığı en önemli kararlardan birisi de gümrük idarelerinin re organizasyonu ve modernizasyonu konusunda olmuştur. Bkz., Selahattin Tuncer, “ AB-Türkiye Gümrük Birliği (Örgüt Sorunu)”, **Mükellefin Dergisi**, (Sayı 19, Temmuz 1994), ss.61-66.

¹³³ Proje kapsamında Fransız patentli SOFIX adı verilen ve Türkçe’ye BİLGE olarak çevrilen bir yazılım programı ve bu programı destekleyen “elektronik veri değişimi” (EDI) adı verilen bir yazılım kullanılmaktadır. Türk Gümrük İdaresinin Modernizasyonu ile ilgili geniş bilgi için bkz., Nuri Değer, “Türk Gümrük İdaresinin Modernizasyonu”, **Yaklaşım Dergisi**, (Sayı 57, Eylül 1997), ss.13-16.

Türkiye, EFTA, İsrail, Macaristan, Romanya, Çek Cumhuriyeti, Slovakya Cumhuriyeti, Estonya, Litvanya, Bulgaristan, ve Letonya ile Serbest Ticaret Anlaşması, bugüne kadar 18 ülke ile de karşılıklı idari yardım anlaşması imzalamıştır¹³⁴. Kısa adı SECI olan ve 1996 yılından beri faaliyette bulunan Güney Doğu Avrupa İşbirliği Girişiminin "Suç ve Yolsuzluklarla Mücadele ve Sınır Geçişlerinin Kolaylaştırılması" projelerine Gümrük Müsteşarlığı aktif olarak katılmaktadır. Türkiye 1985 yılında beri de Ekonomik İşbirliği Teşkilatı ECO'nun üyesidir¹³⁵.

Son olarak bir hatırlatmada bulunmakta yarar vardır. AB'nin merkezinde üye ülke başına 15 gümrük uzmanı bulunmaktadır. Bu uzmanların son derece güç yettiğini göz önünde bulunduran birçok ülke, açılan okullarda elemanlarını öncelikle ciddi bir eğitime tabi tutmaktadırlar. Nitekim ABD'de gümrük akademisi, Fransa'da hem gümrük hem de muhafaza okulu, İspanya'da hukuk ve iktisat fakültesi mezunlarını alan gümrük yüksek okulu, İsviçre, Hindistan ve Pakistan da gümrük okulları, Japonya'da gümrük enstitüsü, ve Malezya'da gümrük koleji bulunmaktadır ve bu ülkeler ayrıca hizmet içi çeşitli kurslar açmaktadırlar¹³⁶. Türkiye ise Dünya Ticaret Örgütü üyeleri arasında gümrük okulu olmayan tek ülkedir¹³⁷.

2.2.3.2. Yeni Gümrük Kanununun Getirdikleri

Yeni Gümrük Kanunu, 4.11.1999 tarihinde TBMM tarafından kabul edilerek 5 Şubat 2000 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Ardından Gümrük Müsteşarlığı 20 Ocak 2000 tarihinde Gümrük Yönetmeliği'ni yayınlamıştır. Türkiye'nin tam üye oluncaya kadar AB Gümrük Kodu'nu benimsemiye yükümlülüğü bulunmamasına rağmen, trafik sapmasının önlenmesi için ortak gümrük kurallarına uyumun bir gereklilik olduğu düşünülmüş ve AB'nin Gümrük Kodu yeni Gümrük Kanunu'muza büyük ölçüde yansıtılmıştır¹³⁸. Bu yönüyle yasa bir uyum yasasıdır¹³⁹.

¹³⁴ Bu ülkelerin listesi için bkz., www.gumruk.gov.tr/anlasma.htm/6.6.2000

¹³⁵ Uludağ, 21. Yüzyıla Girerken, a.g.e., s.19-23.

¹³⁶ Atan, a.g.e.,42.

¹³⁷ Türkiye'de gümrük eğitimine önem verilmesi, iki yıllık gümrük yüksek okullarının kurulması, üniversitelerin iktisadi ve idari bilimler fakültelerinde lisans ve lisans üstü seviyesinde gümrük konularında dersler okutulması, araştırmalar yaptırılması ve meslek içi eğitime önem verilmesi konularındaki görüşün detayları için bkz., Selahattin Tuncer, "Türkiye'de Gümrük Eğitimi", **Yaklaşım Dergisi**, (Sayı 102, Haziran 2001), ss. 19-25.

¹³⁸ Hamitoğulları, "Yeni Gümrük Kanunu", a.g.e., ss.63-68.

¹³⁹ Ramazan Uludağ, "Yeni Gümrük Kanununun Temel Hedefleri", **Dünya Gazetesi**, 10 Kasım 1999; Veysi Seviğ, "Yeni Gümrük Yasası", **Dünya Gazetesi**, (19 Kasım 1999).

Yeni Kanun gümrük mevzuatımızı tek metin halinde toplayıp köklü değişiklikler yapmıştır. Gümrük tarifesinin tanımını yeniden yapmış, böylece dış ticaret politikalarına uygulanabilecek esneklikte bir tarife oluşumuna imkan vermiştir. Ayrıca ihracatın daha kolay yapılmasını sağlayacak usul ve esasların belirlenmesi hususunda Gümrük Müsteşarlığı'na yetki vermiştir.

Bu kanun, kendi alanında bir reform olarak nitelendirilebilir¹⁴⁰. Farklı bir bakış açısıyla hazırlanması, dışa açık liberal ekonomi politikalarının uygulandığı bir dönemin ürünü olması ve AB mevzuatı ile olan uyumu sebebiyle 2000'li yıllarda da özellikle dış ticaret konusunda önemli fonksiyonlar üstlenebilecek gibi gözükmemektedir¹⁴¹. Her şeyden önce Türk hukuk düzeninde yıllardan beridir alışıla gelen ifadelerden, sınırlamalardan çok farklı bir yapıya sahiptir¹⁴². Yeni kanunun iki temel amacı vardır. Bunlardan ilki yukarıda söylendiği gibi gümrük mevzuatı ve uygulamasında AB'ye tam uyum ve ikincisi ise Türkiye'de etkili bir gümrük rejimine işlerlik kazandırmaktır¹⁴³.

Yeni Gümrük Kanunu gümrük uygulamasına birçok yenilikler getirmiştir. Bunların her biri ayrı bir araştırma konusu olacak kadar kapsamlıdır. Yasanın bizim konumuzla alakalı dokuzuncu kısmı, *gümrük yükümlülüğüne* ayrılmış, bu kısımda gümrük vergileri yeni bir anlayış ve sistemle tekrar düzenlenmiştir. Bütün bu gelişmelerden ikinci ve üçüncü bölümde geniş olarak bahsedileceğinden yeni kanunun getirdikleri ile ilgili açıklamaları bu kadarı ile sınırlı tutuyoruz¹⁴⁴.

¹⁴⁰ Selahattin Tuncer, "Yeni Gümrük Kanunu", **Dünya Gazetesi**, (18 Kasım 1999).

¹⁴¹ M.Uğur Gökçe-Musa Ünal, Yeni Gümrük Kanununun Getirdikleri, **Vergi Raporu**, (Şubat-Mart 2000, ss.70-79), s.70.

¹⁴² Reşit Ata, "Yeni Gümrük Kanununu Mukayeseli ve Geniş İncelemesi", **Mükellefin Dergisi**, (Sayı 90, Haziran 2000), ss.84-93

¹⁴³ Tuncer, Yeni Gümrük Kanunu, **a.g.e.**

¹⁴⁴ Yeni Gümrük Kanunu'nun getirdiği düzenlemelerle ilgili bilgi için şu kaynaklara bakılabilir: 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun Getirdiği Yeni Düzenlemeler, **www.gumruk.gov.tr/4458.htm**, Atilla Bağrıaçık, **Yeni Gümrük Kanunu Çerçevesinde Uygulamalı Dış Ticaret İşlemleri**, (Gözden Geçirilmiş 6. Baskı, Bilim Teknik Yayınevi), s.374-388; Gökçe- Ünal, **a.g.e.**, s.70-79; Reşit Ata, "Yeni Gümrük Kanununun Geniş ve Mukayeseli İncelemesi I, II", **Mükellefin Dergisi**, (Sayı 90 ve 91, Haziran ve Temmuz 2000), ss.84-93 ve 90-104; "Gümrüklerde Yeni Dönem Başlıyor", **Dünya Gazetesi**, (19 Ocak 1999); "Gümrüklerde ilk Gün", **Dünya Gazetesi**, (8 Şubat 2000); Rahim Ak, "Gümrük Kapılarında Yeni Düzen Bugün Uygulamada", **Dünya Gazetesi**, (7 Şubat 2000); "İthalatta AB'ye Uyum Hızlandı", **Dünya Gazetesi**, (1 Ocak 2000); Ramazan Uludağ, "Yabancı Sermaye Girişinde Gümrük Katkısı", **Dünya Gazetesi**, (25 Şubat 2000); Ramazan Uludağ, "Yeni Gümrük Yasasının Global Değerlendirilmesi", **Dünya Gazetesi**, (7 Aralık 1999); Levent Akbay, "Gümrüklerde İşler Kolaylaşacak", **Dünya Gazetesi**, (25 Ocak 2000); Selahattin Tuncer, "Yeni Gümrük Kanunu", **Dünya Gazetesi**, (18 Kasım 1999); Hakan Çınar, **Pratik İthalat İhracat İşlemleri ve Dış Ticarete Finansman Teknikleri**, (Ankara, 2000), ss.549-552.

3. Gümrük Vergisinin Ekonomik Etkileri

Gümrük vergisi, hem üretici ve hem de tüketici üzerinde önemli etkiler yaratır¹⁴⁵. Ancak gümrük tarifesinin¹⁴⁶ genellikle cari fiyat mekanizması ve gelir dağılımının gerisinde kalması, önemli etkilerinin gözden uzak kalmasına yol açar¹⁴⁷. Gümrük vergilerinin ekonomik etkilerinin çok az bilinmesi, toplum tarafından ihmal edildiği anlamına gelmemelidir¹⁴⁸.

Her ülkenin ekonomik durumuna göre farklı ölçüde olmakla birlikte gümrük vergilerinin indirilmesi veya yükseltilmesi ekonomi üzerinde birtakım etkiler meydana getirir. Gümrük vergisinin bu etkilerinin bilinmesi, ekonomide ne gibi etkiler meydana getireceğini, önceden sezme imkanı sağlar¹⁴⁹.

Şekil 1'de (Dd) yurt içi talebi (Sd) yurt içi arzı göstermektedir. Arz talep dengesinde (kendi kendine yetme durumunda) birim başına 25\$ dan (E) noktasında denge oluşmuştur. Bir malın dünya fiyatının birim başına 10\$ olduğunu varsaydığımızda, bu durumu (Sw) sonsuz arz eğrisi ile göstermemiz mümkün olur. Serbest ticaret durumunda yurt içi fiyat, 10\$ olan dünya fiyatlarına doğru gerilemeye başlar. Yurt içi tüketim © ile gösterilen birim başına 150 milyona yükselir ve yurt içi üretim de birim başına 30 milyona düşer (K). İthalat $150-30=120$ birimdir. Bu durum şekilde (KC) yatay ekseninde gösterilmiştir. Bu durumda 5\$ veya %50 oranında bir advalorem gümrük vergisi konduğunda ithal eşyasının yurt içi fiyatı 15\$'a çıkar. Bu durum şekilde Dünya arz eğrisinin (Sw) gümrük vergisi kadar yukarı kaymasıyla ortaya çıkan yatay eksen (T) ile gösterilmektedir. Yurt içerisinde üretilen mal ithal edilecek olan malı ikame edebilecek kalitede olduğu sürece yurt içi üreticiler birim başına 15\$' a katlanacaklardır. Böylece malı

¹⁴⁵ Gümrük vergilerinin etkisi; gümrük girdilerinin ithalatın toplam değerine oranı olarak nitelendirilmektedir. Bkz., Zeynep Ceyhan, "Dış Ticarete Korumacılığın Fayda ve Maliyetleri", **İktisadi Kalkınma Vakfı Dergisi**, (Sayı 45, Ocak 1986), ss. 46-59.

¹⁴⁶ Vergi ifadesinin yerine "tarife" ifadesinin de kullanılmasının nedeni, gümrüklerde hangi mallardan ne kadar ya da ne oranda vergi alınacağını "liste" şeklinde belirlenmesi geleneğinde kaynaklanmaktadır. Metinde zaman zaman geçecek olan *tarife* kavramının *gümrük vergisini* ifade ettiği unutulmamalıdır.

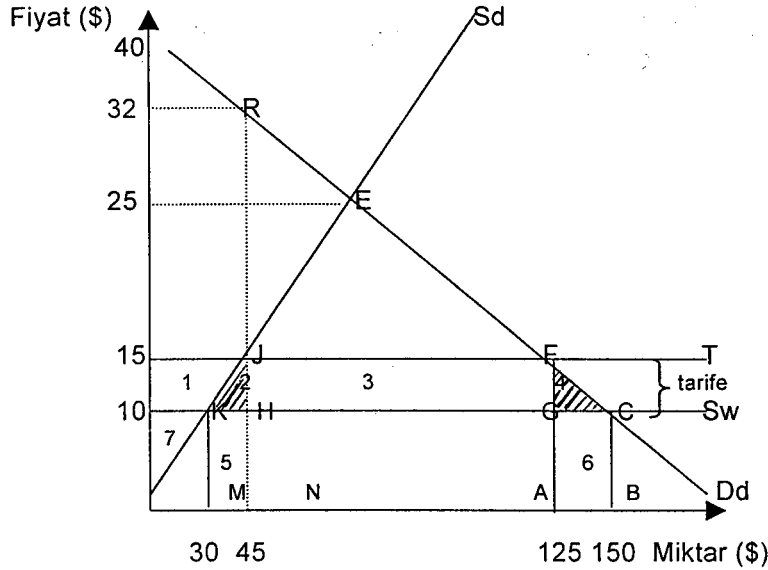
¹⁴⁷ Vural F. Savaş, "Gümrük Tarifelerinin Ekonomik Analizi", **Eskişehir İktisadi Ticari İlimler Akademisi Dergisi**, Cilt V, Sayı 2, 1969, s18-43.

¹⁴⁸ Savaş, Gümrük Tarifelerinin a.g.e., s.19-20

¹⁴⁹ Gümrük vergilerinin ekonomik etkileri ile ilgili daha geniş bilgi için bkz., Raja J. Chellion, **Fiscal Policy in Underdeveloped Countries**, (London, 1969), s.90-105; Söylemez, a.g.t.s.2-21.

hem yurt dışı hem de yurt içi fiyatları yurt içi fiyat olan 15\$'a yükselecektir¹⁵⁰. İşte bu fiyat artışının yarattığı ekonomik etkiler aşağıda sırasıyla incelenecektir

Şekil 1. Bir Gümrük Vergisinin Etkileri



3.1. Fiyatları Değiştirme Etkisi

Bir gümrük vergisi üzerine konduğu malın yurt için fiyatını dört şekilde etkiler; malın fiyatı hiç değişmez, malın fiyatı gümrük vergisinden daha az yükselir, malın fiyatı gümrük vergisine eşit miktarda yükselir ya da malın fiyatı gümrük vergisinden daha fazla yükselir¹⁵¹.

3.1.1. Fiyatın Hiç Değişmediği Durum

Genellikle herhangi bir malın üzerine konan gümrük vergisi o malın fiyatını yükseltir¹⁵². Böylece ithal malının yurt içi fiyatı yurt dışına göre pahalılaşmış olur¹⁵³. Ancak çok istisnai bazı hallerde, gümrük vergisi malın fiyatını yükseltmeyip üzerine vergi konan malı ihraç eden ülke tarafından ihraç fiyatının düşürülmesi

¹⁵⁰ Miltiades Chacholiades, *International Economics*, (McGraw-Hill International Editions, 1990), s.143-144.

¹⁵¹ Yasaklayıcı olmayan gümrük tarifelerinin ise, ithal edilebilir malların yurt içi nispi fiyatlarını, ya yükseltebileceği, ya değiştirmeyeceği ya da düşürebileceği ileri sürülmektedir. Bu hususta geniş bilgi için bkz., J.Bhagwati, (Çev. M.Erol İyibozkurt), Gümrük Himayesi, Reel Ücretler ve Reel Gelirler, *Bursa İTİA. Dergisi*, (Cilt I, Kasım 1972, No, 1), ss.63-76.

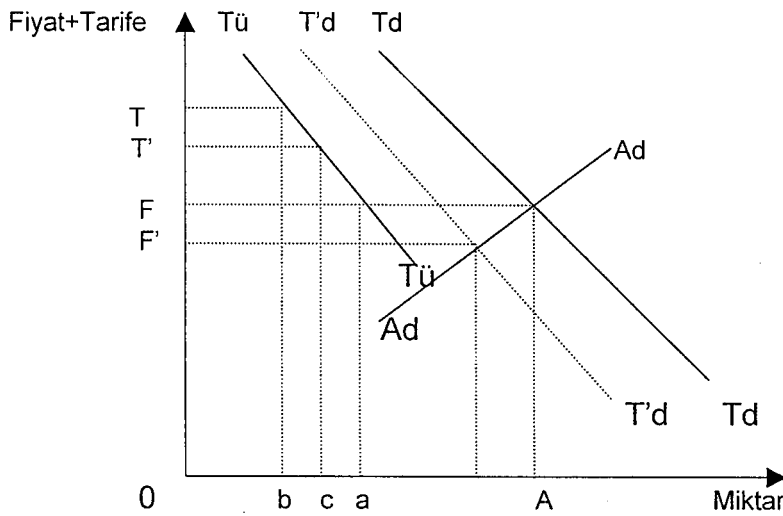
¹⁵² Vergilerin genel fiyat seviyesi üzerindeki etkisi hususunda geniş bilgi için bkz., Edwin R. A. Seligman, *Studies in Public Finance*, (Augustus M. Kelley Inc, Newyork 1969), s.90-97.

¹⁵³ Kalaycıoğlu, a.g.e., s.40.

3.1.2. Fiyatın Gümrük Vergisinden Daha Az Yükseldiği Durum

Genelde gümrük vergisinin malın fiyatını yükselttiğini söylemiştik. Bu durum da nispi ve mutlak miktar olarak bazen vergi oranlarından az, bazen vergi oranlarına eşit ve bazen de vergi oranlarından yüksek olur. Şekil 3'de fiyatta meydana gelen artışın tarife miktarından *daha az* olduğu durum gösterilmiştir.

Şekil 3. Fiyatın Gümrük Vergisinden Daha Az Yükselmesi



Şekil 3'de üzerine vergi konan her hangi bir malın dünya arz (AdAd) ve talep (TdTd) durumunda fiyatının (OF)'de oluştuğu ve bu malın arz ve talep miktarının (OA) olduğu gösterilmektedir. Bu mala gümrük koyan ülkenin (OF) fiyatından talebi (Oa) kadar olmaktadır. (TüTü), mala gümrük koyan ülkenin talebini göstermektedir. Bu mala alıcı ülkenin (FT) kadar vergi koyduğunu düşünelim. Bu durumda malın fiyatına gümrük koyan ülkenin tüketicileri için yükselmiş ve (OT) olmuştur. Yani fiyat (OF)'den (OT)'ye çıkmıştır. Bu durumda talep azalacak ve (Ob)'ye gerileyecektir. Malın talebinde meydana gelen bu azalma dünya talebini de azaltacaktır. Vergi koyan ülke, malın alıcısı olarak ne kadar önemli ise, dünya talebinde meydana gelecek azalma da buna paralel olarak o ölçüde büyük olacaktır. Şekilde bu durum talep eğrisinin (TdTd)'den (T'dT'd)'ne gelmesi şeklinde ifade edilmiştir. Bu durumda dünya fiyat seviyesi (OF)'den (OF')'ne düşecektir.

Dolayısıyla gümrük vergisi koyan ülkede malın fiyatı (OT)'ne yükselmiş olacak, fakat bu yükselişin (F'F) kadarı dünya fiyatının düşmesi sebebiyle telafi edilmiş olacaktır. Daha açık bir deyişle (f) vergisi koyan ülkede müşteriler (Ob)

kadar malı (Ot) fiyatından alacaklar, fakat dünya fiyatı (FF') kadar düştüğünden fiyatta meydana gelen artış gümrük vergisinden (F'F) kadar az olacaktır.

Şüphesiz dinamik bir tahlil yapıldığında malın gerçek fiyatı (OT') kadar olacak ve talepte (Oc)'ye yükselecektir. Böylece verginin (tarife), (TT'=FF') kadar malın ihracatçısı tarafından ödenmiş olacaktır. Gümrük vergisi koyan ülkede adı geçen mal üretiliyorsa, yerli üreticilerin meydana gelen fiyat yükselmelerinden, bir taraftan kar marjlarının artması şeklinde diğer taraftan da ithalata karşı himaye edilmek şeklinde yararlanacakları hatırlanmalıdır. Bu yöndeki etkilerin önemi, ithalatın ne ölçüde azalacağına bağlıdır. İthal malı ile yerli mal arasında *kalite farkı* varsa sadece mevcut fiyat farkının ithalatı önleyeceği açıktır. Bu durumda eğer yerli sanayi himaye edilmek isteniyorsa gümrük tarifeleri yanında miktar kısıtlamalarının da tamamlayıcı bir unsur olarak kullanılması gerekir¹⁵⁵.

3.1.3. Fiyatın Gümrük Tarifesine Eşit Oranda Arttığı Durum

Eğer vergi koyan ülke o malın ticaretinde çok önemsiz bir rol oynuyorsa (ilk iki modelin tersine) koyduğu gümrük vergileri kendi tüketicilerinin ödediği fiyatı aynı ölçüde yükseltir. Şekil 3'de dünya talebinin (T'dT'd) haline düşmediği ve dolayısıyla fiyatın (Of') seviyesine inmediği düşünülürse, söz konusu mal fiyatının dünya fiyatı gümrük vergisi toplamına eşit olacağı görülür¹⁵⁶.

3.1.4. Fiyatın Gümrük Vergisinden Daha Fazla Arttığı Durum

Bu durum ithal edilen malın, herhangi bir üretim faaliyetinde kullanılacak ham, yarı mamul veya işlenmiş madde olması halinde söz konusu olabilir. Bu gibi maddeleri kullanan yerli firmaların "artan maliyetlerle" çalışması halinde yani üretim arttıkça her sonuncu üretimin daha fazla maliyete sebep olması; bu durumun tipik bir örneğidir. Diğer taraftan gümrük vergisini koyan ülkede, ithalat mekanizmasının dolaşık ve araçlara fazla yer veren bir sisteme göre işlemesi de, iç fiyat seviyesinin, vergiden fazla yükselmesine yol açabilir¹⁵⁷.

¹⁵⁵ a.g.e., s.22-24

¹⁵⁶ a.g.e., s.24.

¹⁵⁷ Dolaylı vergilerin ilk etkisinin verginin uygulandığı mamul fiyatlarını artması biçiminde olduğu unutulmamalıdır. Bilgi için bkz., Süleyman Özmucur, "Dolaylı Vergilerin Fiyat ve Üretim Etkileri", Çukurova Üniversitesi İİBF. Dergisi, (Cilt 5, Sayı 1, Yıl 1995), s217-230.

Buraya kadar söylenenleri esneklikler çerçevesinde yorumlamak da mümkündür. Şöyle ki, ekonominin vergi öncesi dengesi:

$$D(P_x^d) = S(P_x^s) \quad P^d = P^s \quad P_x^s = x \text{ malının arz fiyatı}$$

$$P_x^d = x \text{ malının talep fiyatı}$$

Satış üzerine (t) miktarında bir vergi konduğunda

$$\frac{dP_x^s}{dt} = \frac{1}{\frac{\varepsilon_x^s}{\varepsilon_x^d} - 1} \text{ olur.}$$

Bu sonuca göre normal mallar için gümrük vergisi arz fiyatını azaltır. Arz ve talep esneklikleri eşit olsa dahi verginin yarısını üretici yarısını tüketici öder. Talep esnekliği ne kadar yüksekse verginin daha fazla kısmını *üretici* ülke, talep esnekliği ne kadar düşük olursa tüketici ülke öder.

Talep fiyatı üzerine verginin etkisi ise $\frac{\partial P_x^d}{dt} = \frac{1}{1 - \frac{\varepsilon_x^d}{\varepsilon_x^s}}$ olur. Buna göre ver-

gideki değişimin tüketici fiyatları üzerine etkisi de esnekliklere bağlıdır.

Eğer $\varepsilon_x^d > \varepsilon_x^s$ ise, tüketici ülke verginin daha küçük bir kısmını öder.

Örneğin $\varepsilon_x^s = \infty$ (tam esnek arz durumunda)

$\frac{\partial P_x^d}{\partial t} = 1$ elde edilir. Yani tüm vergiyi tüketici (alıcı ülke) ödeyecektir¹⁵⁸.

Gümrük vergisinin fiyat etkisi ile ilgili açıklamaları tamamlamadan önce kısaca bir paradokstan söz etmekte yarar vardır. 1949 yılında Meltzer bir paradoksu keşfetmiştir. Buna göre tarife, ithal malının hem dünya piyasasında hem de iç piyasada daha ucuz yapmaktadır. Bir baka deyişle tarife konması sonucu malın fiyatı yükselmemekte tam tersine düşmektedir. Bu durum "Meltzer Paradoksu" olarak bilinmektedir. Tabi ki bunun da birtakım koşulları vardır. Öncelikle ithalata olan yabancı talebinin inelastik olması gereklidir. Ardından da tarife koyan ülkenin ithalata olan marjinal eğiliminin çok düşük olması gereklidir. Bu koşullar altında ithal malının dünya fiyatı tarife miktarından daha fazla düşebilir. Sonuçta ithal malı tarife koyan ülkede de daha ucuzlar¹⁵⁹.

¹⁵⁸ Kemal Yıldırım, **Mikro Ekonomik Analiz**, (Cilt 1, Eskişehir 1997), s.319 vd.

¹⁵⁹ Meltzer Paradoksu hakkında geniş bilgi için bkz., Chacholiades, **a.g.e.**, s.154-155, Ek ,8.

3.2. Gümrük Vergisinin Ticaret Hadleri Üzerindeki Etkisi

Yukarıdaki açıklamalarımız, gümrük tarifesinin, bu tarifeyi koyan ülke yönünden ithal mallarının fiyatını ne yönde arttırıp, azaltacağını göstermiştir. İki ülke arasında karşılıklı olarak ithalat ve ihracat mevcut olduğunda, fiyat seviyesinde meydana gelecek bu değişimler "ticaret hadleri" adı verilen ve ihraç fiyatları ile ithal fiyatları arasındaki oranı gösteren fiyat oranını da etkiler¹⁶⁰.

Şekil 1'e tekrar dönecek olursak, tarifenin ithalatı yılda 80 Milyona düşürdüğü gözlenmektedir. Bu durum yatay ekseninde (JF) ile gösterilmektedir. İthalattaki bu 120 milyondan 80 milyona gerileme yurt içi üretimdeki 15 milyonluk artış ile yurt içi tüketimdeki 25 milyon birimlik azalışın toplamına eşittir. Buna gümrük vergisinin *ticaret etkisi* adı verilir. Tarife oranı en azından dünya fiyatı olan 10\$ ile denge fiyatı olan 25\$ arasındaki fark kadar yüksek olduğunda ithalat hacmi (O)'a düşer yani tarife koruyucu olur. Koruyucu tarife ülkeyi denge noktasına dönmeye zorlar ve ithal ürünü(elbise) üzerindeki toplam korumaya eşdeğer olur¹⁶¹. Gümrük vergilerinin ticaret hacmi üzerindeki etkisini daha iyi görebilmek için (A) ve (B) ülkeleri arasındaki ithalat ve ihracat ilişkisini gösteren şekil 4'ü inceleyebiliriz.

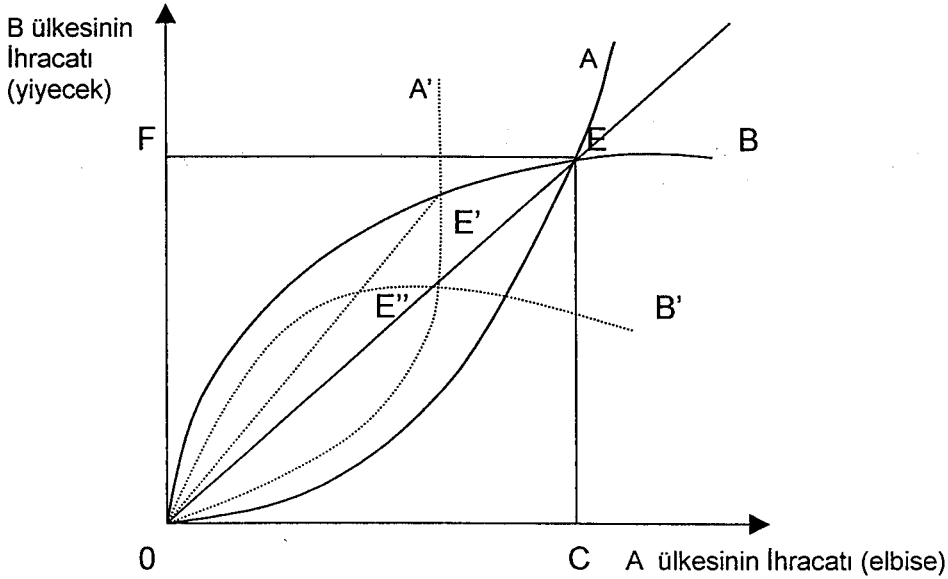
Şekil 4'de (A) ülkesinin dış ticaret arz eğrisi (OA), (B) ülkesini arz eğrisi ise (OB) dir. Serbest ticaret koşulunda (E) noktası denge noktasıdır. (OE) vektörü ticaret hadlerini verir. (A) ülkesi (OC) kadar elbise ihraç edip, (OF) kadar yiyecek ithal ettiğini düşünelim. Eğer (A) ülkesi yiyecek ithalatı üzerine advalorem bir vergi uygularsa (A) ülkesinin arz eğrisi (OA) dan (OA') ne kayar. Ticaret hacmi (A) ülkesini lehine dönerek, (OE) den (OE') ne kayar. (B) ülkesinin arz eğrisi ne kadar az elastik olursa, dış ticaret hacmi o kadar çok (A) ülkesinin lehine kayacaktır. Eğer (B) ülkesinin arz eğrisi tamamen elastik ise ticaret hacmi değişmeyecektir. Örneğin, eğer şekilde (OE), (B) ülkesinin arz eğrisi ise, (A) ülkesinin tarife koymasının onun ithalat ve ihracatını azaltır, ancak dış ticaret hacminin değişmeden kalmasına neden olur. Yeni denge (E'')nde oluşur¹⁶². (Örneğimizdeki ülkenin dünya fiyatlarını etkileyemeyecek kadar küçük bir ülke olduğu unutulmamalıdır).

¹⁶⁰ Gümrük vergilerinin dış ticaret akımları üzerindeki etkisi hususunda bilgi için bkz., Ceyhan, a.g.e., ss. 52-55; Arzu S. Akkoyunlu, "Gelenekse Gümrük Birliği Teorisi", **Hacettepe Üniversitesi İ.İ.B.F.Dergisi**, (Cilt 16, Sayı 1-2, 1998), ss.171-187.; Kurugman and Obstfeld, a.g.e., s. 200-201.

¹⁶¹ Chacholiades, a.g.e., s.145.

¹⁶² Dunn and Ingram, a.g.e., s.142-143.

Şekil 4. Gümrük Vergisinin Ticaret Hadleri Üzerindeki Etkisi



Sonuç olarak, eğer bir ülke tam esnek olmayan bir arz eğrisine sahipse, ithalat üzerine bir tarife koyarak dış ticaret hacmini arttırabilir. Ancak unutulmamalıdır ki, bu kazanç dünyanın geriye kalan kısmı pahasıdır. Eğer diğer ülkeler aralarında anlaşılırlarsa, kendilerine uygulanan tarifeye misillemede bulunurlar ve böylece ticaret hacminin diğer tarafa kaymasına neden olurlar. Örneğin, (A) ülkesi vergi koyarak ticaret hacmini (OE) den (OE') ne kaydırmayı başarır, (B) ülkesi muhtemelen buna misillemede bulunur ve arz eğrisini (OB') ne kaydırır. Denge (E'') nde oluşur. Bu durumda ticaret hacmi serbest ticaret durumundakinin gerisine kayar ancak hem dünya refahı ve hem de dünya ticareti azalır. Karşılıklı vergi indirimi içeren bir ticaret anlaşması her iki ülke için de faydalı olabilir¹⁶³.

3.3. Gümrük Vergisinin Koruma (üretim) Etkisi

Ülkeler sadece gelir amaçlı değil, bazen de yerli endüstriyi yabancı rekabetine karşı korumak için ithalata vergi koyarlar¹⁶⁴. Hatta bazı görüşler koruma politikası uygularken devletin bir bütçe harcaması yapmasına gerek kalmadığı, tersine bu sayede hem gelir sağladığı hem de ulusal çıkarlara hizmet edildiği için,

¹⁶³ a.g.e., s.142-143.

¹⁶⁴ Selahattin Tuncer-Meliha Ener, "Gümrük Kanununun Getirdiği Yeni Kavramlar", **Dünya Gazetesi**, (2 Aralık 1999).

koruma politikasının tercih edildiğini ileri sürmektedirler¹⁶⁵. Bu düşünceden hareket edildiğinde, iktisadi büyümenin hızlandırılması amacıyla ithalden alınan vergilerin gelir elde etmek gayesiyle değil ülke içi üretimi korumak amacıyla uygulanması¹⁶⁶, meydana gelen gelir azalışının ise genel tüketim vergileri artışı ile telafi edilmesi düşünülebilir¹⁶⁷. Bu koruma da tarife engelleri ve tarife dışı engeller kullanarak gerçekleştirilebilir¹⁶⁸. Ancak öncelikle nominal ve efektif korumanın ne olduğunun çok iyi bilinmesi gereklidir.

3.3.1. Nominal Ve Efektif Koruma Etkisi

Gümrük vergisinin koruma etkisi iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Bunlardan ilkinde itibari (nominal) ikincisine ise fiili (efektif) koruma adı verilir¹⁶⁹. Nominal koruma, doğrudan ithal mallarının vergilendirilmesi ile iç piyasada yerli ürünlere göre daha dezavantajlı duruma getirilmesidir¹⁷⁰. Bir başka ifadeyle bir ithal malının yurt içi fiyatı ile CİF fiyatı arasındaki farkı göstermektedir. Nominal koruma oranı üreticiden ziyade *tüketici* için önemlidir. Çünkü korumanın tüketiciye bindirdiği yükü ifade etmektedir¹⁷¹. Efektif koruma ise ithal girdilerinden (hammadde ve yarı mamuller) alınan vergilerin azaltılması ile yerli üretim maliyetlerinin düşürülmesi

¹⁶⁵ Vito Tanzi, **Public Finance in Developing Countries**, (1991), ss.216-219.

¹⁶⁶ John F. Due, **Indirect Taxation in Developing Economics**, (The Johns Hopkins Press, 1970), ss.59-70.

¹⁶⁷ Kalkınmakta olan bir ülkede gümrük himayesine başvurmayı gerekli kılan başlıca amaçlar: dış ticaret hadlerini lehe çevirmek, yatırımları arttırmak, yabancı sermaye akımını arttırmak, yavru sanayinin kuruluş ve gelişimini hızlandırmak, yurt içi faktör talebinin arttırmak, dışsal ekonomilerden yararlanmak ve yurt içi faktör fiyatları arasındaki dengesizliği gidermek şeklinde sıralanabilir. Bu amaçlardan her biri hakkında geniş bilgi için bkz., Vural Savaş, **Kalkınma Ekonomisi**, (Sermet Matbaası, İstanbul 1974), ss.222-229.

¹⁶⁸ Tarife ve benzeri koruma araçlarının arasına, tarifeler (gümrük vergileri), ihracat vergileri, dış ticaretten alınan fon ve benzeri diğer uygulamalar, tarife dışı engellere ise, tarife dışında kalan ticareti kısıtlayıcı niteliğe sahip olan her hangi bir malın ülke sınırlarından içeri girmesi sırasında ve genellikle seçici bir tarzda uygulanan teknik ve hukuki tüm tedbirler ile bu tip tedbirlerin dışında kalan sübvansiyonlar, vergi imtiyazları ve tercihli kamu alımları girmektedir. Dünya Bankası'nın da önemle belirttiği gibi bazen tarife dışı engeller dış ticaret üzerinde tarifelerden daha da etkili olmakta ve dış ticaret hacmini sınırlamaktadır. Bkz., Barbaros İnce, "Topluluk İç Pazarı ve Tarife Dışı Engeller", **İktisadi Kalkınma Vakfı Dergisi**, (Sayı 45, Ocak 1986), ss.11-18; Aktan, a.g.e., s.42; Ramazan Uludağ, "İhracat Pazarlaması", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, (Sayı 252, 15 Temmuz 1997), ss. 62-63; Y. Vural, a.g.e., s.183; Semercigil, a.g.e., s.4-5.

¹⁶⁹ Geniş bilgi için bkz., Chacholiades., ss.158-165; Field, a.g.e., s.256.

¹⁷⁰ Nominal koruma oranına gümrük giriş tarife cetvellerinde yazılı oranda (tarife) demek mümkündür. Vural Savaş, "Gümrük Reformu Şarttır", **Ankara Ticaret Odası Dergisi**, (Cilt 6, Sayı 63, Ekim 1969), ss.5-6; Chacholiades., a.g.e., s.159.

¹⁷¹ Togan, a.g.e., s.48.

ve iç pazarda yerli üretimin daha avantajlı duruma getirilmesidir¹⁷². Bu bakımdan yerli üretimi özendirme ve maliyet enflasyonunu önleme özelliği nedeniyle efektif korumanın önem taşıdığı söylenebilir¹⁷³. Görüldüğü gibi *üretici* için ise, önemli olan nominal değil efektif koruma oranıdır¹⁷⁴. Çünkü üretim sürecinde yaratılan katma değer¹⁷⁵ koruma sonucunda ne kadar yükseldiğini göstermektedir¹⁷⁶.

Örneğin; ayakkabının dünya fiyatı 20\$ (12\$ deri fiyatı) olduğunu düşünelim, dünya fiyatlarından ayakkabı imalatında katma değer (20-12) 8\$ dir. Şimdi (A) ülkesini %30 vergi koyduğunu ancak derinin vergisiz ithal edildiğini düşünelim. (A) ülkesinde ayakkabı fiyatı (20X%30) 26\$ olacaktır. Böylece yurt içi üreticiler (26-12) 14\$ katma değer sağlar. Bir başka deyişle 14\$ lık faktör maliyetini düşebilir ve hala yabancı firmalarla rekabet edebilir. Yabancı firmaların faktör maliyeti 8\$dir. (A) ülkesini katma değeri ise (14-8/8) %75 dir. Böylece nominal koruma oranı %30 iken efektif koruma oranı %75 dir¹⁷⁷.

	(A) ülkesindeki Firma	Serbest Ticaret Rakip firma
Ayakkabı Fiyatı	26\$	20\$
Deri	12\$	12\$
Katma Değer	14\$	8\$

$$ERP = \frac{v' - v}{v} = \frac{14 - 8}{8} = \%75 \text{ olur. Deri üzerine konan bir gümrük vergisinin efektif}$$

koruma oranını (ERP) azaltacağı açıktır. Şöyle ki, deri üzerine konan vergi (A) ülkesindeki deri fiyatını arttıracak ve bunu sonucunda yurt içi ayakkabı üreticilerini sağladığı katma değeri azaltacaktır. Örneğimizde deriden de %20 oranında bir gümrük vergisi alındığını varsayalım.

	(A) ülkesindeki Firma	Serbest Ticaret Rakip firma
Ayakkabı Fiyatı	26\$	20\$
Deri	14.40\$ (12X%20)	12\$
Katma Değer	11.60\$	8\$

¹⁷² Efektif koruma ile ilgili değişik tanımlamalar için bkz., Semercigil, **a.g.e.**, s.9; Savaş, Kalkınma Ekonomisi, **a.g.e.**, s.229.

¹⁷³ Koruma amaçlı politikaların uygulanmasında göz önünde bulundurulması gereken hususlar hakkında bilgi için bkz., Talat Saral, "Türkiye'de Dış Ticaretin Vergilendirilmesi", **Maliye Dergisi**, (Sayı 40, Temmuz-Ağustos 1979), ss.12-40.

¹⁷⁴ Field, **a.g.e.**, s.257.

¹⁷⁵ Due, **a.g.e.**, s. 178.

¹⁷⁶ Efektif korumanın ölçümü ile ilgili geniş bilgi için bkz., B. Balassa and Associates., **The Structure of Production in Developing Countries**, (The John Hopkins Press, 1971), s.4-9; Kurugman and Obstfeld, **a.g.e.**, ss.200-201; Salvatore, **a.g.e.**, ss.214-216.

¹⁷⁷ $ERP = \frac{v' - v}{v}$, v' =Yurt içi katma değer, v =Dünya piyasasındaki katma değer.

$$ERP = \frac{v' - v}{v} = \frac{11.60 - 8}{8} = \%45 \text{ olur. Görüldüğü gibi ERP oranı } \%75\text{'den } \%45\text{'e}$$

düştü. Açıkçası (A) ülkesindeki üreticiler, ayakkabıya vergi konmasını isterken deri üzerinden vergi alınması konusunda pek de istekli olmazlar. Efektif koruma oranı aşağıdaki formülle de hesaplanabilir.

$$e_j = \frac{t_j - \sum a_{ij} t_i}{1 - \sum a_{ij}}, \quad e_j = \frac{0.30 - 0.60(0.20)}{1 - 0.60}, \quad e_j = \frac{0.18}{0.40} = 0.45(\%45)$$

$t_j = \%30$, ayakkabının nominal tarife oranı

$t_i = \%20$, derinin nominal tarife oranı

$a_{ij} = \%60$, derinin ayakkabıya oranı 12/20

Son yıllarda efektif koruma oranı nominal koruma oranından daha yüksek hatta aşırı yüksek olmaya başladı. Bunun nedeni birçok ülkenin tarife yapısının üretimin ilerleyen aşamalarında nominal tarife oranlarının arttığı bir yapıya sahip olmasıdır. Yani ham maddelerde (%0) yarı tamamlanmış mallarda biraz daha yüksek, nihai ürünlerde ise çok daha yüksektir. Yüksek korumacılık üretimin ileri aşamalarına göre yapılandırılmışsa, böyle bir nominal tarife yapısı efektif tarifelerde daha büyük bir yükselişe sebep olur. Eskiden ham madde ithalatında düşük tarife uygulayan ve bundan gurur duyan birçok ileri sanayileşmiş ülke imalat sanayindeki önderliğini korumak ve nihai malların gelişen ihracatından gelişmekte olan ülkeleri alıkoymak için böyle tarife sistemlerini tercih etmektedirler¹⁷⁸.

Örneğimizde derinin üzerindeki oran %40 olsaydı, $e_j = \frac{0.30 - 0.60(0.40)}{1 - 0.60} = \%15$ olacaktı hatta Efektif koruma oranının negatif olması da mümkündür. Derideki oran (%60) olsaydı $e_j = \frac{0.30 - 0.60(0.60)}{1 - 0.60} = -\%15$ olacaktı, bu durum da yurt içi firma dezavantajlıdır.

	(A) ülkesindeki Firma	Serbest Ticaret Rakip Firma
Ayakkabı Fiyatı	26\$	20\$
Deri	19.20\$ (12X%60)	12\$
Katma Değer	6.80\$	8\$

Gümrük vergisi hem nihai ürünler hem de ara malları üzerine konabildiği için firmalar üretim sürecinde hem girdiler hem de çıktılar yani sattıkları ürünler üzerine konan vergilerden etkilenirler. Yani, bir otomobil üreticisi hem otomobile konan vergiden hem de tekerlek, cam, elektronik aksam gibi tamamlayıcı parça-

¹⁷⁸ Dunn and Ingram, a.g.e., s.146.

lar üzerine konan vergilerden etkilenir. Bu yüzden bir ülkenin tarife cetvelinde yayınladığı gümrük vergisi oranları (nominal tarife) her zaman gerçek koruma oranlarını yansıtmaz. Çünkü nominal tarife oranı sadece nihai ürünleri kapsar, ancak efektif koruma oranında ise hem nihai ürün hem de girdiler üzerindeki gümrük vergisi dikkate alınarak hesaplama yapılır¹⁷⁹. Sonuç olarak görüldüğü gibi efektif koruma oranı iç piyasadaki üreticilerin yaratacağı katma değeri önemli ölçüde etkilemekte ve dolayısıyla yerli üretimi özendirir.

3.3.2. Gümrük Vergisinin Koruma Etkisi

Eskiden beri gümrük vergileri yerli sanayinin korunmasında etkili bir araç olarak kullanılmıştır¹⁸⁰. Gümrük vergisinin koruma amaçlı kullanımı, yabancı ülke mallarının maliyeti arttırarak¹⁸¹ iç piyasada ulusal sanayinin rekabet gücünü yükseltir, milli malar lehine ortadan kaldırır¹⁸². Böylece, yabancı menşeli mallar gümrük vergileri sonucunda pahalılaşarak bu malların ithalatı önlenmiş olur¹⁸³.

Gümrük vergileri ile yerli üretim korunmaya çalışılırken bazı engellerle karşılaşılacağı de unutulmamalıdır¹⁸⁴. Şöyle ki; bazen ülkeler gümrük vergilerinin

¹⁷⁹ Asheghian, a.g.e., s.97.

¹⁸⁰ Dar anlamda, gümrük tarifesi ve kotalar aracılığıyla bir ülkenin ithalatının kısıtlanması anlamına gelen korumacılık, geniş anlamda bir devletin kendi ülke ekonomisini yabancı ülkelerin rekabetine karşı korumak amacıyla uyguladığı iktisadi ve mali politikalar ile dış ticaret politikaları olarak tanımlanabilir. Bir endüstrinin gümrük vergileri ile korunması bu endüstride dış ticaret şartları altında yaratılacak katma değer için gümrük vergileri nedeniyle artırılması demektir. Bu katma değer artışı, o endüstrinin ürettiği mal üzerindeki gümrük vergisinin yüksekliğine bağlıdır. Dolayısıyla ihracatı teşvik eden her türlü iktisadi faaliyette geniş anlamda korumacı bir uygulamadır. İktisadi açıdan korumacılığın tersi ise serbest ticaret bir başka deyişle iktisadi liberalizmdir. Gümrük Tarifeleri ile yavru sanayileri veya daha genel olarak yerli üretimi korumak gümrük tarifelerinin yarattığı etkilerin en önemlilerinden birisidir. Çünkü, tarifelerde meydana gelebilecek bir değişiklik, korunan sanayi dalının üretim sürecine direkt olarak etkide bulunmaktadır. Gümrük tarifesi ile koruma sonucunda, iç ve dış fiyat seviyeleri arasında bir farklılık doğmakta ve bunun sonucunda iç üreticilerin mallarının fiyatları, dünya fiyatlarının üzerinde bile olsa satış imkanına kavuşmaktadır. Luc De Wulf, "Taxation of Imports in LDCs: Suggestion for Reform", Richard M. Bird and Oliver Oldman, **Taxation in Developing Countries** (Forth Edition, The John Hopkins University Press, 1990), ss.325-330 Rıdvan Karluk, **Ekonomik Birleşmeler Teorisi Yönünden, Türkiye'nin AET Üyeliliği ve Sanayileşme Sorunu**, (Eskişehir İTİA Y.No; 162/104, Eskişehir 1976), s.96; Y. Vural, a.g.e.

¹⁸¹ Snider, a.g.e., s.184-186.

¹⁸² Fazıl Tekin, **Uluslararası Maliye**, (Cilt 1, Anadolu Üniversitesi Yayınları No. 261, Eskişehir 1988), ss. 82-97; John Williamson, **The Open Economy and The World Economy**, (Basic Books Inc., Newyork, 1983), s.79.

¹⁸³ Her ülkede olduğu gibi ülkemizde de zaman zaman gümrük vergileri yoluyla çeşitli sektörler, özellikle tarım ve sanayiye, getirilen teşvikler yoluyla bir tür koruma etkisi sağlanmıştır. Özellikle tarım ve sanayi sektörlerine verilen bu teşviklerle ilgili geniş bilgi ve belgeler için bkz., Nezih Varcan, "Meşrutiyet Dönemi Sanayi ve Tarım Sektörlerinde Gümrük Resmi İstisnası ile Getirilen Teşvikler", **Eskişehir İTİA Dergisi**, (Cilt 6, No, 1,2, 1988, Sayı 2), ss.373-382.

¹⁸⁴ Özhan Uluatam, "Gümrük Vergilerimizin Koruyuculuğu Üzerine Bir Deneme", **Ankara Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, (Cilt 25, Sayı 1, 1970), s185-206.

dışında, miktar kısıtlamaları adı verilen ve gümrük vergilerinin koruyucu etkilerini aşabilecek kadar önem kazanan koruma önlemleri uygulamaktadırlar. Bu durumda gümrük vergilerinin koruyucu etkisini ayırmak güçleşmektedir. Ayrıca gümrük tarifelerinin kapsamına giren maddelerin sayısının çok olması gümrük vergisinin koruyucu etkisinin ölçülmesinde çeşitli metodolojik güçlükler doğurmaktadır¹⁸⁵.

Yurt içi arz ve talep dengesinde, belirli bir fiyattan belirli bir miktarda tüketilen bir malın fiyatı, serbest dış ticaret durumunda ülke dışından da aynı mal ithal edilmeye başlayınca düşer, talep edilen miktar ise artar. Bu miktar artışının bir kısmı yurt içinden bir kısmı ise dışarıdan karşılanır. Bu mala belirli bir oranda gümrük vergisi konduğunda talep edilen miktara (yurt içi ve yabancı) bir de gümrük vergisi ekleneceğinden talep edilen miktar eskisine göre biraz azalır. Ayrıca, gümrük vergisi uygulaması sonucu yurt içi fiyatlar da yükselir. Dolayısıyla talep azalır. Böylece gümrük vergisi ile artan fiyat yurt içi üretimi teşvik ederek iç piyasada üretilen miktarı arttırır, bunun sonucu olarak ithalat azalır. İşte buna gümrük vergisinin koruma etkisi denir. Bu durum Şekil 1'den izlenebilir¹⁸⁶.

İthalatçı ülkenin dünya piyasa fiyatlarını etkileyemeyecek kadar küçük bir ülke olduğu varsayımı altında gümrük vergisi yurt içi fiyatları yükselterek yurt içi üretim miktarının artmasına neden olur¹⁸⁷. Şekil 1'e dönersek, mal (elbise) piyasadaki fiyatlar yükseldikçe bu durum yurt içi üreticiler için kârlı hale gelerek yurt içi üreticilerin üretimlerinin yılda 45 milyon birime çıkmasına neden olur¹⁸⁸. Bu durum şekil 1'de (J) ile gösterilmiştir. Böylece gümrük vergisi kaynakların ekonominin diğer sektörlerinden korunan elbise sektörüne akmasına neden olur. 15 Milyon birimlik bu artış yatay ekseninde (KH) ile gösterilmektedir. Buna yukarıda da ifade ettiğimiz gibi tarifelerin koruma (üretim) etkisi denir¹⁸⁹.

Türkiye gümrük birliğine girdikten sonra, ithalatta haksız rekabetin önlenmesi, ithalatta gözetim ve koruma önlemleri ile kota idaresi ve tarife kontenjanı ve

¹⁸⁵ Viner gibi bazı yazarlar bu hususta daha da ileri giderek gümrük vergilerinin kısıtlayıcı-koruyucu etkilerinin yaklaşık olarak bile ölçülmesinin mümkün olmadığını, hatta bu etkinin anlamlı bir açıklıkla tanımlanamayacağını ileri sürmektedirler. Ulutam, a.g.e., s. 186.

¹⁸⁶ Gümrük vergilerinin koruyucu etkisinin bir başka şekilsel izahı için Bkz., Karluk Sanayileşme Süreci Yönünden, a.g.e., s.144-149.

¹⁸⁷ Dunn and Ingram, **International Economics Study Guide and Work Book**, (Fourth Edition, John Wiley and Sons inch, 1996), ss.55-56.

¹⁸⁸ Bkz., Asheghian, a.g.e., s.104.

¹⁸⁹ Chacholiades, a.g.e., s.144.

belirli ürünlerin ithalatında (özellikle tekstil ve konfeksiyon) gözetim ve koruma önlemlerinin alınması gibi bir dizi düzenlemeler yapmıştır¹⁹⁰.

Yeni Gümrük Kanunu ile de özellikle gümrük tarifesi dışındaki önlemlerle yerli tarım ve sanayi ürünlerinin korunmasına olanak sağlamak için kanunun birçok maddesinde tarım politikası ve ticaret politikası önlemlerine atıfta bulunarak, bu önlemler doğrultusunda gümrük rejimlerinin uygulanmasına olanak sağlanmıştır¹⁹¹. 2000 yılında uygulamaya sokulan İthalat Rejim Kararı ile 1999 yılında %5 olan koruma oranı 2000 yılı için %4.5'in altına indirilmiştir.

Rekabet avantajı olan bazı eşyada, korumanın bir yıl daha devam edeceği, koruma oranının düşürülmesine 2000 yılında da devam edileceği ve bu oranın %3'ün altına indirilmesi yönünde çalışmaların devam edeceği gözükmektedir¹⁹².

3.4. Gümrük Vergisinin Tüketim Etkisi

Gümrük vergisinin önemli etkilerinden birisi de ithalatın kısılmasıyla ülkeden çıkan döviz miktarının azalmasını sağlaması yani tüketim etkisidir¹⁹³. Gümrük vergisi fiyatları yükselterek tüketimin kısılmasına yol açar¹⁹⁴. Tüketimdeki kısılmanın derecesi ise ithal malının talep esnekliğine bağlıdır. Talep esnekliği (1) den büyükse vergi sebebiyle artan fiyatlar tüketimi o kadar daha fazla kısar. Gümrük vergisinin tüketim üzerindeki etkisini Şekil 1'de (GC) ile gösterilen alan ifade etmektedir. Şöyle ki, yurt içi tüketici şekilde de görüleceği gibi tüketimini yılda 125 milyon birime düşürür¹⁹⁵. Bu durum şekilde (F) ile gösterilmiştir. Gümrük vergisi

¹⁹⁰ İthal ürünleri üzerine konan anti-damping ve telafi edici vergiler ile ithal ürünlerinin yaratacağı haksız rekabete karşı ilgili yerli üretim alanlarının korunması ve piyasanın bozulmasının önlenmesi amaçlanmıştır. Bir malın bir üçüncü ülkeden ithali durumunda o malın ithal eğiliminin yerli üreticiler üzerinde zarar tehdidi oluşturduğu hallerde, o malın ithalatının gözetime tabi tutulabileceğine dair 95/6814 sayılı karar yayınlamıştır ve tekstil ve konfeksiyon gibi alanlarda yapılacak ithalatın Dünya Ticaret Örgütünün düzenlemelerine uydurulmasına çalışılmıştır. Geniş bilgi için bkz., Ramazan Uludağ, Gümrük Birliği Sürecinde İthalat Rejiminin İşleyişi, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, (15 Ocak 1997, Sayı 240), ss.112-114.

¹⁹¹ Hamitoğulları, Yeni Gümrük Kanununun Getirdikleri, **a.g.e.**, ss.63-68.

¹⁹² Selahattin Tuncer, "Bütçe ve İthalat Rejimi II, **Dünya Gazetesi**, 17 Ocak 2000.

¹⁹³ Zeynel Dinler, **İktisada Giriş**, (İkinci Basım, Ekin Yayınevi, Bursa, 1996), s. 477.

¹⁹⁴ Williamson, **a.g.e.**, s.81; Snider, **a.g.e.**, s.183.

¹⁹⁵ Asheghian, **a.g.e.**, s.103.

neticesinde tüketimde gözlene bu 25 milyon birimlik düşüğe de gümrük vergisinin tüketim etkisi adı verilir¹⁹⁶.

3.5. Gümrük Vergisinin Geliri Etkisi

Gümrük vergisinin bilinen en eski etkilerinden birisi de, tahsilinin kolay olması ve kısa sürede istenilen gelirin elde edilebilmesi bakımından gelir etkisidir¹⁹⁷. Bunun için de geniş tüketim alanı olan mallara uygulanması gerekir. Talep esnekliği sert olan mallara uygulanırsa tüketimi kısarak vergi gelirlerinin azalmasına yol açar¹⁹⁸. Eğer yurt içerisinde üretilmeyen bir maldan gümrük vergisi alınıyorsa (ülkemiz için kahve ve kakao gibi) sadece gelir sağlamak içindir¹⁹⁹.

Gümrük vergisinin devlet gelirleri içerisindeki nispi önemi az gelişmiş ülkelerde daha fazladır²⁰⁰. Bunun nedenini, eskiden bir ülkeye gelir sağlayan temel kaynaklardan birisinin ithalat olmasına bağlayabiliriz²⁰¹. Kuşkusuz, ekonomi geliştikçe, gümrük vergisi de devlet gelirleri içerisindeki önemini yitirir²⁰². Şekil 1'e geri döndüğümüzde, tarife sonrası devletin yılda 5\$X80Milyon=400Milyon\$ gelir topladığını görürüz. Nitekim bu durum Şekil 1'de 3 numaralı (JHFG) alanı ile ifade edilmektedir. Bu da gümrük vergisinin gelir etkisi olarak bilinir²⁰³. Şuna da dikkat etmek gerekir ki, yasaklayıcı bir gümrük tarifesi yaratacağı gelir etkisi (0) dir²⁰⁴. Bu şekilde ithalatı engelleyecek düzeye çıkarılan vergi oranına "mutlak koruma oranı" ya da "yasaklayıcı tarife oranı" adı verilir. Öte yandan gümrük vergisinin gelir amaçlı kullanılması bazen aşırı efektif bir korumaya yol açabilmektedir²⁰⁵.

¹⁹⁶ Chacholiades, a.g.e., s.145.

¹⁹⁷ Bkz., Henry C. Wallich and John H. Alder, **Public Finance in Developing Country**, (Greer Wood Press, 1968), ss.300-310 ; Tolyor, a.g.e., ss.393-394; Williamson, a.g.e., s.83; İngo Walter., **İnternational Economics**, (Second Edition, The Ronald C., Newyork, 1975), s.158; Fethi Heper, **Toplumsal Yapı ile Vergi Yapıları Arasındaki İlişkiler**, (EİTİA Yayın No; 126/148, Eskişehir 1981), s.27 vd; Bangs, a.g.e., s.121-126.

¹⁹⁸ Raja J. Chellion, a.g.e., s.216-219.

¹⁹⁹ Taylor, a.g.e., s. 337-350.

²⁰⁰ Robert B.Bangs, **Financing Economic Developed**, (Chicago Ün. Press, 1968), ss. 120-123; Hicks, a.g.e., s.70-73.

²⁰¹ A.R.Perst, **Public Finance in Underdeveloped Countries**, (Great Britian Press 1972),s.63-66.

²⁰² Arif Nemli, **Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Politikası**, (Y. Güray Matbaası, 1979), s.55; Due, a.g.e., ss. 174-175.

²⁰³ Chacholiades, a.g.e., s.145.

²⁰⁴ Asheghian, a.g.e., s.106-107.

²⁰⁵ Şahin Akkaya, **Dış Ticaret Vergilerinin Kamu Gelirleri İçindeki Yeri ve Gelişimi**, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, (Otuzaltıncı Seri, İstanbul 1994), s.274.

Ülkemizde ise gümrük vergisinin gelir etkisi azalmıştır²⁰⁶. Bu azalma özellikle Gümrük Birliği'nden sonra daha da belirginleşmiştir. Çünkü, Gümrük Birliği paralelinde AB ile olan ticaretimizde, sanayi ürünü ithalinde, gümrük vergileri sıfırlanmış, üçüncü ülkelere yapılacak ithalatta Ortak Gümrük Tarifesi (OGT) uygulanmasına başlanmıştır ve ithalden alınan eş etkili mali yükümlülük niteliğinde olan toplu konut fonu kaldırılmıştır²⁰⁷.

Aşağıdaki tablolarda Gümrük Birliği öncesi ve sonrası gümrük vergilerinin gelişimi gösterilmiştir. Türkiye'nin OGT'ni benimsemesi, AB ülkelerine yönelik tarife indirimlerinin yanı sıra AB'nin en çok kayırlan ülke tarife sisteminin (MFN), %7-8 gibi düşük bir seviyede olması nedeniyle, üçüncü ülkelere yapılan ithalatta da önemli tarife indirimleri söz konusu olmuştur. Türkiye bu uygulama nedeniyle kamu gelirlerinde bir miktar kayba uğrarken, OGT'nin benimsenmesi Türkiye'nin AB'nin tercihli ticaret anlaşması bulunan ülke pazarlarına girmesi açısından yeni bir imkan ortaya koymuştur²⁰⁸. Harrison, Rutherford ve Tarr tarafından yapılan bir çalışmada, Türkiye'nin Gümrük Birliği sonrası tarife indirimleri nedeniyle GSMH'nin %1/4'ne yakın bir gelir kaybına uğrayabileceği, ancak bu kayba karşılık, gümrük birliğinin yabancı satımları canlandırması, Türkiye'nin tercihli ticaretinin söz konusu olduğu piyasalara girişini kolaylaştırması ve ticaret sapmalarının azalması gibi nedenlerle GSMH'nin %1 ila %1,5'i arasında bir kazanç sağlayacağı ifade edilmiştir²⁰⁹. Bir başka görüşe göre ise, Gümrük Birliğinin gerçekleşmesi ile Türkiye yaklaşık 2.5 Milyar Dolar civarında bir vergi gelirinden yoksun olacaktır. Bu durum bütçe açığı olan ülkemiz açısından önemlidir. Bu nedenle

²⁰⁶ Gümrük vergisinin kapsamına ithalden alınan gümrük vergisi ve akaryakıt gümrük vergisi girmektedir. Her ne kadar, ithalden alınan KDV'de gümrük idareleri tarafından tahsil ediliyorsa da bunu gümrük vergisi şeklinde nitelenmek doğru değildir. Bkz., Tuncer, Yeni Gümrük Kanununun Vergileme İle İlgili Hükümleri I, **Yaklaşım Dergisi**, (Yıl 8, Sayı 86, Şubat, 2000), ss.13-18.

²⁰⁷ 1/1995 sayılı Ortaklık Konseyi Kararı'na göre, Türkiye, "Hassas Ürünler Listesi" olarak adlandırılan ve Kararın 2 nolu ekini oluşturan ürünler için üçüncü ülkelere, 1 Ocak 2001 tarihine kadar OGT oranlarından daha yüksek gümrük tarifesi uygulayabilecektir. Bu hususta geniş bilgi için bkz., Ramazan Uludağ, Türkiye'de Hassas Ürün İthalatı Uygulaması, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, (15 Haziran 1996, Sayı 226), ss.22-23.

²⁰⁸ Gümrük Birliği'nin Hukuki Yapısı hakkında geniş bilgi için bkz., Billur Yaltı Soydan, **Gümrük Birliğinin Hukuki Yapısı**, (İstanbul SMMM Yayınları 18).

²⁰⁹ Y. Vural, a.g.e., ss.186-187.

doğacak açığın, Topluluk kaynakları, KDV de yapılacak düzenlemeler ve ÖTV ye geçilerek giderilmesi önerilmektedir²¹⁰.

Tablo 1. Konsolide Bütçe Gelir Tahakkukları (1990-1995)(Milyon TL)

	1990	1991	1992	1993	1994	1995
Gümrük Vergisi	1.055.023.2	1.031.576.5	1.714.856.9	8.679.756.4	12.844.307.0	30.325.567.6
Akaryakıt Gümrük Vergisi	8.291.7	4.263.7	9.482.8	4.343.430.7	8.998.010.9	18.107.353.3

Kaynak, Gelirler Genel Müdürlüğü, Vergi İstatistik Yıllığı, Ankara, Ağustos, 1997, s.23

Tablo 2. Konsolide Bütçe Gelir Tahsilatı (1990-1995)(Milyon TL)

	1990	1991	1992	1993	1994	1995
Gümrük Vergisi	1.055.023.2	1.051.576.5	1.714.856.9	8.679.756.4	12.844.307.0(1)	30.325.576.6
Akaryakıt Gümrük Vergisi	8.291.7	4.263.7	9.482.8	4.343.430.7	8.998.010.9(1)	18.107.353.3

(1) EDV, NAV, EMTV dahil
Kaynak, Gelirler Genel Müdürlüğü, Vergi İstatistik Yıllığı, Ankara, Ağustos, 1997, s.24

Tablo 3. Konsolide Bütçe Gelirleri Yıllık Tahsilat Artışı (1990-1995)(%Olarak)

	1990	1991	1992	1993	1994	1995
Gümrük Vergisi	48.5	(62.2)	66.2	406.2	48.0	136.1
Akaryakıt Gümrük Vergisi	(41.2)	(48.6)	(122.4)	45.703.3	107.2	101.2

(1) EDV, NAV, EMTV dahil
Kaynak, Gelirler Genel Müdürlüğü, Vergi İstatistik Yıllığı, Ankara, Ağustos, 1997, s.31

Tablo 4. Konsolide Bütçe Gelir Tahsilatının GSMH'ya Göre Esneklikleri (%)

	1990	1991	1992	1993	1994	1995
Gümrük Vergisi	0.67	(0.04)	0.90	5.02	0.51	1.33
Akaryakıt Gümrük Vergisi	(0.57)	(0.81)	1.66	564.37	1.33	0.99

(1) EDV, NAV, EMTV dahil
Kaynak, Gelirler Genel Müdürlüğü, Vergi İstatistik Yıllığı, Ankara, Ağustos, 1997, s.33

Tablo 5. Konsolide Bütçe Gelir Tahsilatının Dağılımı (1990-1995)(%Olarak)

	1990	1991	1992	1993	1994	1995
Gümrük Vergisi	1.9	1.0	1.0	2.4	1.7	2.2
Akaryakıt Gümrük Vergisi	0.0	0.0	0.0	1.2	1.2	1.3

(1) EDV, NAV, EMTV dahil
Kaynak, Gelirler Genel Müdürlüğü, Vergi İstatistik Yıllığı, Ankara, Ağustos, 1997, s.36

Tablo 6. Konsolide Bütçe Gelir Tahsilatının GSMH İçindeki Dağılımı(1990-1995)(%Olarak)

	1990	1991	1992	1993	1994	1995
Gümrük Vergisi	0.3	0.2	0.2	0.4	0.3	0.3
Akaryakıt Gümrük Vergisi	0.0	0.0	0.0	0.0	0.2	0.2

(1) EDV, NAV, EMTV dahil
Kaynak, Gelirler Genel Müdürlüğü, Vergi İstatistik Yıllığı, Ankara, Ağustos, 1997, s.35

²¹⁰ Fethi Heper, "Gümrük Birliğine Geçerken Vergiler", Eskişehir Sanayi Odası Bülteni, (Sayı 288, Eskişehir 1995), ss, 1-3.

Tablolar incelendiğinde de görüleceği gibi, Gümrük Birliği öncesi, gümrük vergilerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı yıllar itibariyle %1 ile %2.5 arasında değişen değerler almaktadır. Bu oran özellikle 1993 yılında 2.4 gibi bir değere ulaşmışsa da, Tablo 7'den de gözlenebileceği gibi Gümrük Birliği sonrası düşme eğilimi göstermiş ve %1.5'e kadar gerilemiştir²¹¹. Bir başka deyişle gümrük vergilerinin mali etkisi oldukça düşmüştür²¹².

Ancak şuna dikkat edilmelidir ki, GATT düzenlemeleri sonucu, uluslararası ticaretin serbestleşmesi neticesinde, ithalattan alınan vergilerin miktarı ve önemi azalmış²¹³, ancak tarımsal ürünlere uygulanan tarife dışı engellerin tarifeye dönüştürülmesi sonucu bu ürünlerden alınan gümrük vergilerinde görece bir artış sağlanmış²¹⁴, Gümrük Birliği'nden sonra da, ithalatın serbestleşmesi ile ithalatta gözlenen sıçrama ve diğer kamu gelirlerinin tahsilatında beklenen artışların olmaması nedeniyle, bir gelir aracı olan dış ticaret vergilerinin Türkiye'de önemini *yitmediği* ortaya çıkmıştır²¹⁵. Bunun nedeni de, Dış Ticaret Vergileri arasında gümrük vergisinin payının azalmasına karşın KDV'nin payının artmasıdır²¹⁶.

İthalat vergileri içerisindeki payı %25'ler seviyesinde bulunan gümrük vergilerini toplam ithalat içerisindeki payı %50 oranında bir düşüş göstererek 1999 yılında %12'ler seviyesine gerilemiştir²¹⁷. 1999 yılında gümrüklerde tahsili öngörülen gümrük vergileri ile 2000 yılında tahmin edilen gümrük vergisi hasılatı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

²¹¹ Gümrük birliğine girdiğimiz 1996 yılında ve hemen ardından 1997 yılında %2.4 olan oran 1998 yılında %1.8'e gerilemiştir. Aynı durum akaryakıt gümrük vergisi içinde söz konusudur. Birlik sonrası bu verginin oranı da 1997 yılında %0.1'e gerilemiştir. Devlet İstatistik Enstitüsü, **Türkiye Ekonomisi İstatistik ve Yorumlar**, (Kasım 1999), s.200.

²¹² Gümrük vergisinin mali ve koruyucu etkilerinin azalmasının iç pazarı giderek açık bir pazar haline düşürmek gibi sakıncalı bir durum yaratabileceği de unutulmamalıdır., Ersoy, **a.g.e.**, s17vd.

²¹³ Due, **a.g.e.**, s.176-177.

²¹⁴ Y. Vural, **a.g.e.**, s.199.

²¹⁵ Gümrük Birliğinin bir sonucu olarak sanayi ürünlerinden gümrük vergilerinin alınmaması nedeniyle dış ticarettten alınan toplam vergi miktarında bir düşme olacağı tabidir. Dolayısıyla, dış ticaret vergilerinin ithalata oranında belli bir azalma bulunmaktadır. Bu azalma ithalatımızın büyük kısmının AB'ye yönelik olmasından kaynaklanmaktadır. Ancak, yine de Dış ticaret vergilerinin GSMH'ya oranına baktığımızda önemli bir kamu geliri oldukları ortaya çıkmaktadır. Gümrük vergisi dahil toplam dış ticaret vergilerin GSMH'ya oranı, 1993 ve 1994'te 2.3, 1995'te 2.5, 1996'da 2.6 ve 1997'de 4.1 olmuştur. Geniş bilgi için bkz., Y. Vural, **a.g.e.**, s.199; Keçeciler, **a.g.e.**, ss.9-10.

²¹⁶ Gümrük idaresinin toplam vergi gelirlerinin %8'ini sağladığını ifade eden bir görüş için bkz., M.Nazmi Esen, "AB'ye Üyelik Sürecinde Türk Gümrük İdaresi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 100, Nisan 2001, ss. 47-49.

²¹⁷ Gümrük Vergilerinin toplam ithalat vergilerine oranı, 1995 yılında %24.91, 1996'da 16.04, 1997'de 14.96, 1998'de 13.37 ve 1999'da 12.48 olmuştur. Keçeciler, **a.g.e.**, ss.9-10.

Tablo 7. 1999 ve 2000 Yılında Gümrük Vergisi Tahsilatı ve Gelir Tahminleri(Trilyon TL)

	1999 Yılı Tahsilat	2000 Yılı Tahmin	Artış (%)
Gümrük Vergisi	260.0	372.0	43.3
Akaryakıt Gümrük Vergisi	3.0	4.8	60.0
Toplam	263.0	376.38	-

Kaynak, 2000 Yılı Bütçe Gerekçesi, Ankara, Ekim 1999, s.25

Tablodan da anlaşılacağı üzere gümrük vergilerinin gelir sağlama açısından mali önemi günümüzde çok azalmıştır. 1999 yılında tahmin edilen 14.4 katrilyon liralık vergi geliri içerisinde gümrükten alınan iki verginin payı %1.8 ve 2000 yılı bütçesinde 24.0 katrilyon liralık vergi gelirleri içerisindeki payı ise %1.6 dolaylarındadır. AB ile Gümrük Birliğinin gerçekleşmesinden sonra bu ülkelerle olan ticari ilişkilerde gümrük vergisi alınmaması ve gümrük vergisinin sadece üçüncü ülkelerden yapılacak ithalatta OGT'nin uygulanması sonucunda elde edilecek gelirlerle sınırlı kalması sonucunda bu durumu doğal karşılamak gerekecektir.

3.6. Gümrük Vergisinin Yeniden Dağıtım (Bölüşüm) Etkisi

Gümrük vergisi neticesinde gelir tüketiciden üreticiye doğru yeniden dağıtılır. Bu sayede toplumdaki gelir dağılımı değiştiğinden, buna gümrük vergisinin bölüşüm etkisi de denebilir. Yurt içi üreticiler gümrük vergisi konulması sonucunda iç piyasada aynı malı daha yüksek bir fiyattan satarak, ithal malından devletin almış olduğu gümrük vergisi oranında bir ilave gelir elde ederler. Bu ilave gelir kendi çabaları sonucunda değil de gümrük vergisi nedeniyle sağlandığından bir tür üretici rantı niteliğindedir. Üretici rantı alanı kadar bir miktar gümrük vergisi nedeniyle tüketiciden üreticiye transfer olacağından gümrük tarifeleriyle birlikte ekonomide gelir dağılımının üretici lehine değiştiğini söylemek mümkündür. Şekil 1'de tüketicinin bu durumdan net kaybı (1,2,3,4) numaralı bölgelerin toplamı ile gösterilmektedir. Bu bölge aynı zamanda *tüketici rantındaki* azalmayı da göstermektedir²¹⁸. Şekil 1'deki (1) numaralı alan *üretici rantına* ilave olarak üreticilere transfer edilen miktarı ve (3) numaralı alan ise devletçe toplanan vergi gelirlerini göstermektedir. Şekil 1'deki (2 ve 4) numaralı taralı alanlar ise tarifenin yarattığı "refah kaybını (deadweight cost)" ifade ettiğinden hesaplamaya dahil edilmez.

²¹⁸ İç piyasadaki fiyatların gümrük vergisi nedeniyle yükselmesi ve tüketimin azalması tüketici rantının azalmasına neden olur. Bkz., Dunn and Ingram, International Economics Study Guide a.g.e., s.55-56.

Tüketici artığı matematiksel olarak fiyat çizgisinin üstünde ve talep eğrisinin altındaki alana eşittir²¹⁹. ($1/2 \times \text{temel oran} \times \text{yükseklik}$). Çünkü, talep eğrisi üzerindeki her bir nokta tüketici tarafından son birimden sağlanan marjinal faydayı göstermektedir ve marjinal fayda ile gerçek fiyat arasındaki fark tüketicinin net kazancıdır²²⁰. Örneğin, Şekil 1'deki ® noktasında son birimin tüketiciye sağladığı faydası 32\$'dır. Aksi takdirde tüketiciler o malı almak istemeyeceklerdir. Fakat serbest ticaret koşulları altında 10\$ ödedikleri için $32\$ - 10\$ = 22\$$ lık bir net fayda sağlarlar. Şekil 1'deki talep eğrisinin altındaki üçgen bölge (Dd) ve üzerindeki dünya arz eğrisi (Sw) ise tüketici rantını göstermektedir. Yani tüketicilerin dünya fiyatı olan 10 birim fiyattan satın aldıkları elbiselerin 150 birimini kendilerine sağladığı toplam net faydayı ifade etmektedir. Tarife fiyatı 15\$'a çıkarıldığında tüketim (F) noktasına kayar ve tüketici rantı Şekil 17'deki (1,2,3,4) numaralı alanların toplamı ile ifade edilir. Aynı şekilde arz eğrisi üzerindeki üçgen bölge ile piyasa fiyatının altındaki alan ise üretici rantını verir. Aynı durum üretici rantı²²¹ için de söz konusudur. Matematiksel olarak üretici rantı ise fiyat çizgisinin altında arz eğrisinin üstündeki alandır²²². Arz eğrisi üzerindeki her bir nokta en son birimin marjinal faydasını vermektedir. Böylece cari fiyat ile marjinal maliyet arasındaki fark ise üreticinin sağladığı net faydayı vermektedir²²³. Serbest ticaret durumunda, şekil 1'de (7) ile gösterilen üçgen bölge toplam üretici rantını verir ancak vergi sonrası (1 ve 7) numaralı bölgenin toplamına yayılır.

Tarifenin "Refah Kaybı (Deadweight Kaybı)" ise elbisenin yurt içi üretimindeki artışı gösteren (2) numaralı taralı alan (KH) ile elbisenin yurt içi tüketimindeki azalmayı gösteren (4) numaralı alan (GC) den oluşur. Şekil 1'de (2) numaralı alan yerli üretimin yerine 15 birim ithalat (KH) ikame etmek isteyen toplumun katlanacağı ilave maliyeti göstermektedir. (KH) miktarı 5 numaralı alanda toplam maliyeti verilen eskiden yapılan ithalatı göstermektedir. Aynı miktar (KH) (2 ve 5) numaralı bölgelerin toplamından oluşan maliyetle şu an üretilmektedir. Açıkçası,

²¹⁹ Asheghian, a.g.e., s.100.

²²⁰ Tüketicinin özel bir mal için ödediği gerçek miktar ile o mal için gerçekte ödemeye istekli olduğu maksimum miktar arasındaki farka tüketici rantı denir.

²²¹ Üreticinin bir birim için aldığı ile gerçekte almaya istekli olduğu minimum miktar arasındaki farka üretici rantı denir.

²²² Asheghian, a.g.e., s.101.

²²³ Dunn and Ingram, International Economics Study Guide, a.g.e. s.55.

ülke (2) numaralı alana eşdeğer ilave bir maliyet ile karşılaşmaktadır. Aynı şekilde (4) numaralı alan da bu tüketici rantının net kaybını vermektedir. (GC) miktarı ya da 25 Milyon birim (6) numaralı alana eşdeğer toplam maliyetle yurt dışından ithal edilmiştir. Aynı miktar (4 ve 6) numaralı alanların toplamından oluşan toplam tüketici rantı ile ifade edilmektedir. Böylece tüketici rantı (4) numaralı alana eşdeğerdir. Tarife yüzünden bu tüketici rantı miktarının imkanlarından yararlanmayı istememektedirler²²⁴.

Bu şekilde genel anlamda gümrük vergisinin teorik çatısı ortaya konmaya çalışılmıştır. Bundan sonraki bölümlerde ise artık Türk Gümrük Kanunu'nun vergilemeye ilişkin hükümleri değerlendirilecektir.

²²⁴ Chacholiades, **a.g.e.**, s.144-146.

İKİNCİ BÖLÜM

GÜMRÜK VERGİSİNİN VERGİ TEKNİĞİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

4458 sayılı yeni Gümrük Kanunu karma nitelikte ve geniş kapsamlı bir yasal düzenlemedir. Bu geniş kapsamlı yasal düzenlemenin ana yapısını ise *vergilemeye* ilişkin hükümler oluşturmaktadır.

Gümrük Kanunu incelendiğinde de görüleceği gibi vergilemeye ilişkin hükümler Gümrük Kanunu içerisinde sistematik olarak *dağılmamıştır*¹. Dolayısıyla bu dağınık mevzuat içerisinde gümrük vergisine ilişkin temel kavramların *tanımını* ortaya koymak bile bir uzmanlık gerektirmektedir.

Gümrük Kanunu'nun bir diğer özelliği de vergilemeye ilişkin hükümler düzenlenirken, Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri de dikkate alınmakla birlikte daha çok gümrük vergisinin kendisine *özgü* özelliklerinin göz önünde bulundurulmasıdır.

Bu bölümde yukarıdaki özellikleri ve güçlükleri göz önünde bulundurarak bir sistematik dahilinde, uygulaması henüz çok yeni olan Gümrük Kanunu'nun vergilemeye ilişkin hükümleri "vergi tekniği" açısından incelenmeye çalışılacaktır².

1. Gümrük Vergisi İle İlgili Bazı Temel Kavramlar

Gümrük vergisini "vergi tekniği" açısından incelemeye başlamadan önce, çalışma boyunca sürekli karşılaşılabileceğimiz ve Vergi Usul Kanunu'nda kullanılan kavram ve deyimlerden bütünüyle farklı olan, gümrük vergisine özgü *teknik* bazı kavramların açıklanması zorunluluk göstermektedir. Gümrük vergisi ile doğrudan

¹ Gümrük Kanunu'nun dokuzuncu kısmı "gümrük yükümlülüğüne" ayrılmış gibi görünse de Kanunun çeşitli bölümlerine serpiştirilmiş vergilemeye ilişkin birçok hüküm mevcuttur. Gümrük Kanunu'nun onbirinci kısmı cezalara, onikinci kısmı itiraza, 60 vd maddeleri beyana, 167 nci madde ise istisna ve muafiyetlere ayrılmıştır. Ayrıca her bir gümrük rejiminin içerisinde vergilemeye ilişkin hükümler saklıdır. Dolayısıyla öncelikle, vergilemeye ilişkin bütün hükümlerin Gümrük Kanunu'nun "vergi yükümlülüğü" nü düzenleyen dokuzuncu kısmında *toplanmamasının*, kanun yapma tekniğine (codification) uygun olmadığını söylemek mümkündür. Bu hususta daha geniş bilgi için bkz., Tuncer, Yeni Gümrük Kanunu, a.g.e.

² Bundan sonraki açıklamalarda Yeni Gümrük Kanunu'ndan bahsedilirken Gümrük Kanunu, 1615 Sayılı Eski Gümrük Kanunu'ndan bahsedilirken ise Eski Kanun ifadeleri kullanılacaktır.

ilişkili olan bu kavramların bilinmesi gümrük vergisinin daha iyi anlaşılmasına katkı sağlayacaktır. Bu sebeple öncelikle aşağıda bu kavramlar açıklanacaktır.

1.1. Gümrük Rejimi Kavramı

Gümrük vergisi ile yakından ilişkili kavramlardan ilki gümrük rejimi kavramıdır. İktisadi bir içerik taşıyan ve dış ticaret ile yakından ilişkili olan gümrük rejimi kavramı, gümrük vergisi uygulamasında son derece önemlidir. Çünkü, bir eşyanın vergilendirilmesinde uygulanacak esaslar o eşyanın tabi olduğu rejime göre değişiklik arz eder. Dolayısıyla, eşyanın hangi rejime tabi olarak ithal edildiğinin (rejim beyanının) bilinmesi vergileme açısından önemli bir husustur. Bu yüzden gümrük rejimlerinin Gümrük Mevzuatının belkemiğini oluşturduğu söylenebilir.

Gümrük rejimi kavramı, geniş anlamda, gümrüklerde gerçekleşen tüm faaliyetleri kapsarken, dar anlamda, ithal ve ihrac mallarının Gümrük Mevzuatı uyarınca tabi tutuldukları işlemleri konu almaktadır. Bu işlemlerden birisi de şüphesiz *vergileme* işlemidir. Bir tanım yapmak gerekirse: Kanunla belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde gümrüklerde yapılacak işlemler için tespit edilen kurallar toplamına gümrük rejimi, söz konusu usul ve esaslar çerçevesinde eşyanın bir gümrük rejimine tabi tutulması talebinde bulunulmasına ise *gümrük beyanı* denir³.

Gümrük rejimlerinde amaç genellikle, eşyanın giriş ülkesinde geçici bir süre kalmasını sağlayarak mübadelesini kolaylaştıracak şartlar yaratmak ve bu sayede ülke ekonomisine ayrıca maddi menfaatler sağlamaktır⁴. Şöyle ki, normal şartlarda gümrük vergisi ödendikten sonra yurda girmesi gereken bir eşya, bir gümrük rejiminden yararlandığı takdirde, bu sayede herhangi bir vergi yükümlülüğü doğmadan iç piyasaya sokulabilecek ve tüketim ya da mübadele konusu yapılmaksızın tekrar ülke dışına çıkartılabilecektir⁵. Bu da şüphesiz bir kolaylıktır

³ Kutlu, **a.g.e.**, s. 8-9.

⁴ Burada bahsedilen "ekonomik etkili gümrük rejimleridir". Bu rejimlere önceleri Fransız mevzuatından esinlenilerek, verginin alınmasını bir müddet erteledikleri ve giriş ve çıkış muamelelerini yumuşattıkları için *taliki rejimler* adı verilmiştir. Ancak bugün ekonomik bakımdan oynadıkları rol nedeniyle ekonomik rejimler adı verilmektedir. Dış ticarete serbestleşme hareketlerinin bir neticesi olarak gelişen bu rejimler, korumacı politikalarla çelişmektedir. Bu nedenle de özellikle bu rejimlerden yararlanarak ülke pazarına girecek olan malların kaçak olarak girmesini önleyecek tedbirler alınır. Ancak en ciddi korumacı politikaların uygulandığı dönemlerde bile bu tedbirlere yer verildiği unutulmamalıdır. Kaldı ki, bu rejimlerin ihracatın çoğalmasına yardım etmek, ihrac endüstrisinin üretim masraflarına etki etmek gibi olumlu tesirleri bulunmaktadır. Bkz., Sidal, **a.g.e.**, s. 219.

⁵ Ali Nural, Remzi Akçın, **Ekonomik Etkili Gümrük Rejimleri**, (Gümrük Kontrolörleri Derneği Yayın No, 7, İstanbul, Şubat 1996).

Şu an ülkemizde Serbest Dolaşıma Giriş, Transit, Gümrük Antrepo, Dahilde İşleme, Gümrük Kontrolü Altında İşleme, Geçici İthalat, Hariçte İşleme ve İhracat Rejimi olmak üzere toplam sekiz gümrük rejimi uygulanmaktadır⁶.

1.2. Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi Kavramı

Gümrük vergisi ile yakından ilişkili ikinci kavram "Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi" kavramı ve bu kavramla bağlantılı olan, Gümrük Birliği neticesinde ülkemizi de yakından ilgilendiren "Gümrük Birliği Gümrük Alanı" kavramıdır.

Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi kavramının gümrük vergisi açısından önemi, bir eşyanın gümrük vergisinin kapsamına girmesinin, Türkiye Gümrük Bölgesinden içeri girmesine veya çıkmasına bağlı olmasından kaynaklanmaktadır. Yeni Gümrük Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi'nin tanımı değişmiş, Eski Gümrük Kanunu'nda yer alan ve son derece karmaşık olan tanım yerini daha sade bir tanıma bırakmıştır⁷. Bu şekilde kavram ve uygulama sorunları giderilmiştir. Buna göre, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi, Türkiye'nin kara sularını, iç sularını ve hava sahasını içerisine alan bölgedir⁸. Ancak Türkiye'nin sınırları içerisinde olmasına rağmen Antrepolar ve Serbest Bölgeler, Gümrük Bölgesi'nin dışında kabul edilmektedir. Gümrük Birliği Gümrük Alanı ise, Topluluk ve Türkiye Gümrük Bölgesi'nin toplamını ifade etmektedir⁹.

1.3. Serbest Dolaşıma Giriş Kavramı

Gümrük vergisi ile ilişkili üçüncü kavram "serbest dolaşıma giriş" kavramıdır. Bu kavram Gümrük Kanunu'nun temel çatısını oluşturur. Çünkü neredeyse

⁶ (G.K., m, 74-151) arasında düzenlenen bu rejimlerden her biri hakkında "istisna ve muafiyetler" kısmında geniş bilgi verilecektir.

⁷ Eski Kanuna göre sadeleştirilmiş şekliyle gümrük bölgesi, *denizlerde*, kara ve iç suları ile sahil-den içeri, *karalarda* ise gümrük hattından içeriye doğru 30 kilometre derinliğindeki alan ile boğazlar, Marmara Denizi, İstanbul limanı ve gümrük işlemleri yapılan hava meydanlarını içeren bölgedir. Gümrük rejimlerinin uygulanması yönünden Türkiye Cumhuriyeti toprakları, kara suları, iç suları ve hava sahası Türkiye Gümrük Bölgesi sayılır. Gümrük hattı; Türkiye siyasi sınırıdır. Siyasi sınır denizlerde, sahilinden 6 mil (deniz mili 1852 m2) açıktır, sahile paralel geçen hattır. Bkz., 1615 Sayılı Eski Gümrük Kanununun, (m. 4).

⁸ Gümrük Kanunu, (m. 1, 2).

⁹ Ortaklık Konseyi Kararına göre, yerli mallar ve gerekli ithalat formalitelerini tamamlayan üçüncü ülke menşeli mallar, serbest dolaşımda olacak, kısmen veya tamamen gümrük vergisinden muaf olarak ithal edilen üçüncü ülke mallarının taraflar arasındaki ticaretinde, ihracatçı ülkede ithal formalitelerinin tamamlanması gerekecektir. Türkiye kararın ekinde yer alan beyanında bu şekilde tahsil edilecek vergilerin belli bir amaca tahsil edilmeyeceğini genel bütçeye gelir kaydedileceğini taahhüt etmiştir. Beyazıt Balcı "A.T. ile Türkiye Arasında 6 Mart 1995 Tarihinde İmzalanan 1/95 Sayılı Ortaklık Konseyi Kararında Yer Alan Başlıca Hükümler", **Maliye Dergisi**, (Sayı 119, Mayıs-Ağustos, 1995), s.12-19.

bütün gümrük rejimleri ve gümrükçe onaylanmış diğer kullanım şekilleri, eşyanın serbest dolaşımında olup olmamasına bağlı olarak açıklanmaktadır¹⁰.

Bir eşyanın serbest dolaşıma girmesi demek, ticaret politikası önlemlerinin uygulanması¹¹, eşyanın ithali için ön görülen diğer işlemlerin tamamlanması ve kanunen ödenmesi gereken vergilerin tahsil edilmesi demektir. Bu işlemler tamamlandıktan sonra serbest dolaşıma giren bir eşyadan artık Türkiye ile Topluluk arasındaki ticarete gümrük vergisi alınmayacaktır¹². Bu nedenle eşyanın hangi durumlarda serbest dolaşım halinde olacağına bilinmesi önemlidir¹³.

1.4. Eşyanın Tercihli ve Tercihsiz Menşei Kavramı

Gümrük vergisi ile ilişkili dördüncü kavram ise "eşyanın menşei" kavramıdır. Eşyanın menşei özellikle gümrük vergisinin hesaplanmasında önemli bir yer tutar. Çünkü, bir eşyaya uygulanacak gümrük vergisinin oranı, menşe ülkeye göre farklılık gösterir. Ayrıca, bazı ülke menşeli mallara, uluslar arası anlaşmalardan ya da tek taraflı uygulamalardan kaynaklanan *tercihli* vergi oranları uygulanabileceği gibi başka bazı özel olanaklarda sağlanabilir.

Üzerinde anlaşılan uluslar arası bir tanım *olmamasına* rağmen, menşe: Bir eşyanın ekonomik milliyeti olarak tanımlanabilir¹⁴.

Küreselleşme sonucu günümüzde çok az mal, üretim sürecinin başından sonuna kadar tek bir ülkede üretilmektedir¹⁵. Böyle bir durumda eşyanın menşei-nin hangi ülke olacağı sorunu ve bunun tespiti güçleşmektedir¹⁶.

¹⁰ AB uygulamasında serbest dolaşımında bulunan eşya gümrük vergileri alınmış ancak KDV alınmamış eşyadır (KDV eşyanın tüketildiği ilgili üye ülkede alınmaktadır). Ülkemizde ise *doğal olarak* gümrük vergisi ve KDV aynı anda tahsil edilmektedir.

¹¹ Ticaret politikası önlemleri: İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi, ithalatta Gözetim ve Koruma Önlemleri ile Kota İdaresi ve Tarife Kontenjanı, Belirli Tekstil Ürünleri İthalatında Gözetim ve Koruma Önlemleri, İkili Anlaşmalar Dışında Belirli Ülkeler Menşeli Tekstil Ürünleri İthalatında Gözetim ve Koruma Önlemleri, Türkiye'nin Ticari Haklarının Korunması ve Belirli Ülkeler Menşeli Malların İthalatında Gözetim ve Koruma Önlemleri hakkındaki mevzuatlar çerçevesinde alınan önlemlerdir. Bkz., **95/7606 Sayılı İthalat Rejim Kararı**, (m. 4); Selahattin Tuncer, "İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi", **Mükellefin Dergisi**, (Sayı 102, Haziran 2001), ss. 122-127.

¹² 1/95 Sayılı Ortaklık Konseyi Kararı, (m.3/2).

¹³ Türkiye'nin taraf olduğu uluslar arası anlaşmalara ait hükümler saklı kalmak kaydıyla, giriş rejimine tabi tutularak (vergileri ödenerek) Türkiye Gümrük Bölgesi'ne giren eşyaya ve bu eşyanın üretiminde kullanılan girdilerin yerli olup olmadığını bakılmaksızın, Gümrük Kanunu hükümlerine göre Türk menşeli sayılan eşyaya ise, *serbest dolaşımında bulunan eşya* denilmektedir. Bkz., Gümrük Kanunu, (m. 3/6).

¹⁴ Ekrem Cimilli, "Gümrük Politikası Açısından Eşyanın Menşei", **Eskişehir İTİA Dergisi**, (Cilt XVI, Sayı 1 Ocak 1980), ss.252-260.

¹⁵ Günümüzde bazı ürünler binlerce girdi kullanılarak üretilmekte ve bu girdilerin farklı ülkeler menşeli olduğu görülmektedir. Bu ürünlerin menşeinin belirlenmesi basit ve tek girdili ürünlere

Yeni Gümrük Kanunu ile birlikte eşyanın menşesine ilişkin hükümler AB Gümrük Kodu'na paralel olarak yeniden gözden geçirilmiş, AB ile bu hususta tam bir benzerlik sağlanmıştır. Buna göre eşyanın menşei, eşyanın tercihli ve tercihli olmayan menşei olarak ikiye ayrılmaktadır¹⁷.

Eşyanın tercihsiz menşei: "En çok kayırılan ülke" kuralı uyarınca, Dünya Ticaret Örgütü üyesi ülkelere tavizli vergi uygulanabilmesi için esas alınan menşe kurallarının bütünüdür. Bir başka deyişle tespit edilen kurallara uyan ve Dünya Ticaret Örgütü üyesi olan ülkelere gelen eşya için ülke ayrımı yapılmaksızın tavizli vergi oranı uygulanacaktır.

Eşyanın tercihli menşei ise: "En çok kayırılan ülke" kuralından bir sapma olarak, bazı ülke ya da ülke guruplarına tanınan özel uygulamalara imkan veren ve esasları özel anlaşmalarla belirlenen kuralları ifade etmektedir¹⁸.

1.5. Gümrüklerde İş Takibi ve Temsil Kavramı

Gümrük vergisiyle ilişkili son kavram "gümrüklerde iş takibi ve temsil" dir. Bu kavram Gümrük Kanunu'na özgüdür. Bu itibarla da çok iyi bilinmesinde yarar vardır. Öyle ki, VUK'un kapsamına giren vergilerde, vergi dairelerinde iş takibi şeklinde bir kavram yokken, hatta araçların vergi dairesinde iş takibi yapmaları

göre daha zor olmaktadır. Geniş bilgi için bkz., İktisadi Kalkınma Vakfı, **Sorularla Dış Ticaretle Menşe Kuralları**, (IKV: 49, İstanbul, Şubat 1998), s.1-5; Reşit Ata, "Eşyanın Tercihli Menşenin Tespiti", **Mükellefin Dergisi**, (S.79, Temmuz 1999), ss.118-124; İnanç-Akkaya., a.g.e., ss.41-44.

¹⁶ Eşyanın hangi ülke menşeli olduğunu ya da gördüğü bazı değişiklik sebebiyle hangi ülke menşeli sayıldığını gösteren belgeye "menşe şahadetnamesi" denir. Menşe şahadetnamesinin hangi eşyaya ait olduğunun bilinebilmesi için, eşyayı niteleyen bilgilerin belgede yer alması gerekir. Bu itibarla nasıl ki, eşyanın cinsi, nevi, daralı veya saf ağırlığı, kap sayısı gibi hususların menşe şahadetnamesinde yer alması zorunlu ise, eşyayı niteleyen bir unsur olan "kıymet" in de belgeye yazılması bir zorunluluktur. Kaldı ki, bu gereğin yerine getirilmesi ithalatçıya bir külfet yüklememektedir. Eşyanın orijinal faturası, çeki listesi, konşimento veya yük senedi ve menşe şahadetnamesi gibi belgeler, beyanın kanıtlanmasına yarayan belgeler olup, beyannamede yazılı bilgilerle, bu belgelerdeki bilgilerin birbirine uyması gereklidir. Nitekim beyanda faturanın yanında diğer belgeler de göz önünde bulundurulduğuna göre, menşe şahadetnamesi *kıymet tespitinde* önemli bir belgedir. D.7. D. E.No. 1978/2383, K.No. 1980/173, **Danıştay Dergisi**, (S. 40-41), ss. 229-233.

¹⁷ AB de menşe kuralları AET 802/68 sayılı tüzük ve otonom ve diğer tercihler için özel kuralları içerisinde düzenlenmiştir. Ülkemizdeki düzenleme ile paralellik arz etmektedir. Bilgi için bkz., **Ma-liye Dergisi**, (Sayı 121, Ocak -Nisan 1996), ss.93-94; Gümrük Kanunu, (m., 17-22).

¹⁸ 1997 yılından itibaren aşamalı olarak, AB, Polonya, Macaristan, Çek Cumhuriyeti, Slovakya, Romanya, Bulgaristan, Litvanya, Letonya, Estonya, Slovenya ve EFTA ülkelerini (İzlanda, İsviçre, Norveç ve Lihtenşayn) kapsayan bir ticaret sistemi oluşturulmuştur. Bu sisteme "Pan Avrupa Menşe Kümülasyonu-PAMK" adı verilmiştir. PAMK' a dahil ülke menşeli girdilerle üretilen eşya, çeşitli menşe kurallarına uygunsuzsa, kümülasyon sistemine dahil herhangi bir ülkeye ithal edilirken, artık tercihli rejimden yararlanacaklardır. Menşe gösteren belge ise, EUR.1 dolaşım belgesidir. Türkiye'de bu sisteme 1.1.1999 tarihi itibarıyla dahil olmuştur. Bkz., Cahit Yerci, "Türkiye'nin İçinde

hoş karşılanmazken, Yeni Gümrük Kanunu ile gümrüklerde iş takibi yasallaşmış ve objektif esaslara bağlanmıştır¹⁹. Bu yönüyle Gümrük Kanunu, VUK'dan ileri bir adım atmış, gümrüklerdeki işlemlerin *doğrudan* takip edilebilmesinin yanında temsilciler aracılığı ile *dolaylı* olarak takip edilmesine imkan sağlamıştır.

Buna göre, kamu tüzel kişilerinin amir ve memurları ve özel hukuk tüzel kişilerinin temsile yetkili personeli, *tüm gümrük işlemlerini*, kara, deniz ve havayolu işletmeleri ile nakliyeciler kuruluş temsilcileri ise taşıdıkları eşyanın sadece *transit işlemlerini*, doğrudan temsil yoluyla yapabileceklerdir²⁰.

Ayrıca gümrük işlemlerinin gümrük müşavirleri aracılığıyla dolaylı olarak yürütülmesi de mümkündür²¹. Gümrük müşavir yardımcılarının, vekaletname ile herhangi bir şekilde gümrüklerde iş takip etme olanakları bulunmamaktadır²². Bunlar ancak belli işlerin yürütülmesini ve evrak akışını gerçekleştirebilirler²³. Gümrük müşavirleri, dolaylı temsilci sıfatıyla ancak, beyan sahibi sütununu imzaladıkları beyannamelerin işlemlerini idare nezdinde takip ve yürütebilirler.

Temsil gümrük vergisinde son derece önemli bir müessese olmasına karşın kanunun temsilcilerin gümrük vergi ve resimlerinden dolayı *takip usulü ve görevli yargı yeri* hakkında Gümrük Kanunu'nda bir açıklık yoktur. Bu sebeple geçmişte zaman zaman gümrük idarelerinin VUK'un "kanuni temsilcinin sorumluluğu" nu düzenleyen hükmünden hareketle ve AATUHK hükümleri uyarınca ödeme emri düzenledikleri, yargıya intikal eden uyuşmazlıklarda da VUK'un ilgili maddesine göre değerlendirme yapılarak karar verildiği gözlenmiştir²⁴.

Bulunduğu Tercihli Ticaret Uygulamaları", **Mükellefin Dergisi**, (Sayı 102, Haziran 2001), ss. 113-121; Ata, **Eşyanın Tercihli Menşei**, a.g.e, s.124; www.gumruk.gov.tr/toc_tr.htm.

¹⁹ Selahattin Tuncer, "Gümrük Müşavirliği", **Mükellefin Dergisi**, (S.95, Kasım 2000), s.142-151.

²⁰ Gümrük Kanunu, (m, 225-230).

²¹ Eski Gümrük Kanunu'nda ifade edilen "Gümrük Komisyoncuları" (m, 166-171) yerlerini Yeni Gümrük Kanunu ile "Gümrük Müşavirlerine" bırakmışlardır. Eski Kanunda "temsil" Gümrük Komisyoncuları başlığı altında düzenlenirken (m, 166), Yeni Kanun'da kişi hak ve yükümlülükleri başlığı altında (m, 5), gümrük müşavirliği ise (m, 225-230) arasında ayrı olarak düzenlenmiştir. Ayrıca Geçici m, 5 ve 6 ile de bu müesseseye ilişkin özel düzenlemelere yer verilmiştir. Gümrük Müşavirliği ile ilgili bkz., Reşit Ata, "Gümrük Müşavirliği Mesleği", **Mükellefin Dergisi**, (Sayı 92, Ağustos 2000), ss.120-13; İhup Subaşı, "Gümrük Müşavirleri" **Dünya Gazetesi**, (10 Ocak 2000)

²² Şu an yeni karne alacaklarla birlikte, 1500 civarında Gümrük Müşaviri ve 5000 civarında Gümrük Müşavir Yardımcısı bulunduğu ifade edilmektedir. Bkz., Abdurrahman Demir, "Gümrüklerde İş Takibi ve Temsil", **Gümrük Dergisi**, (Yıl 9, Sayı 34, Eylül 2000); **Yaklaşım Dergisi**, (Sayı 97, Ocak 2001), ss.71-76.

²³ Yeni Gümrük Kanunu'nun gümrük müşavirlerine ağır sorumluluklar yüklediği hususunda bir görüş için bkz., İhup Subaşı, "Gümrüklerimiz", **Dünya Gazetesi**, (26 Ocak 2001).

²⁴ Bkz., Fevzi Kayacan, "Kanuni Temsilcinin Gümrük Vergi ve Resimlerinden Dolayı Takip Usulü ve Görevli Yargı Yeri", **Yaklaşım Dergisi**, (Sayı 33, Eylül 1995), ss. 74-77.

Oysaki gümrük vergileri hakkında üçüncü bölümünde inceleneceği üzere, VUK'un uygulanma imkanı yoktur. Her ne kadar Gümrük Kanunu, ödenmeyen gümrük vergisinin AATUHK' göre kovuşturulacağını belirtse de, AATUHK'a da 1995 yılına kadar tüzel kişilerden tahsil edilemeyen alacağın kanuni temsilciden tahsiline olanak sağlayan bir hüküm konmamıştır (Bkz., AATUHK., Mük.Md. 35).

Bu durumda, geçmişte *özel hukukun* genel kurallarına başvurma zorunluluğu doğmuştur. Nitekim Danıştay bu sebeple, geçmişte verdiği bir kararda kanuni temsilcinin gümrük vergi ve resimlerinden dolayı takibinin adli yargı yerinde yapılmasını öngörmüştür²⁵. Sorunun, Gümrük Kanunu'na da VUK'nun 10 uncu maddesine paralel bir hüküm konularak giderilmesi mümkündür²⁶.

Gümrük vergisinde temsile ilişkin bu değerlendirmeler ile gümrük vergisi uygulamasında önem gösteren kavramlar ile ilgili açıklamaları tamamlamış bulunuyoruz. Bundan sonra bir sistematik dahilinde gümrük vergisini, verginin konusundan başlayarak incelemeye başlayacağız.

2. Gümrük Vergisinin Konusu

Gümrük Kanunu incelendiğinde de görüleceği gibi, gümrük vergisinin konusunun ne olduğunu ortaya koymak bile dikkatli bir araştırmayı gerektirmektedir. Bu zorluk göz önünde bulundurularak bu kısımda, gümrük vergisinin konusu ortaya konmaya çalışılacak, elektronik ticaretin gelişmesi ile önem kazanan "dijital ürün" ithalinin gümrük vergisi karşısındaki durumu incelenecek ve son olarak da genel bir değerlendirme yapılmaya çalışılacaktır.

2.1. Genel Açıklamalar

Gümrük vergisi uzun bir süre, bir ülkeye *giren*, *çıkan* ve *transit* olarak geçen eşyadan, belli bir gümrük tarifesindeki oranlara göre uygulanan bir vergi olarak kullanılmıştır. Ancak zamanla gümrük vergisinin konusu olan eşyanın sayısı ekonomik ve mali birtakım düşüncelerle daraltılmış, transit geçişlerin ve ihracatın ülke ekonomisi açısından sağlayacağı faydalar²⁷ anlaşılacak, transit geçişlerden

²⁵ D.7. D. 27.2.1995 Tarih, E. No. 1992/8523, K.No. 1995/710 için bkz., Kayacan, **a.g.e.**

²⁶ Bkz., Kayacan, **a.g.e.**

²⁷ Transit geçişler, tahliye ve tahmil tesislerini, antepoları, bunlara hizmet veren sektörü teşvik ettiği için günümüzde ülkeler transit geçişleri engellemekten çok özendirilmeye çalışmaktadırlar. Bkz., Doğrusöz, **a.g.t.**, s.8.

ve ihracattan alınan gümrük vergisi XIX. yüzyılda kaldırılmıştır²⁸. Böylece gümrük vergisinin konusu daraltılmıştır. Dolayısıyla öncelikle, bu gün için gümrük vergisinin konusunun bir ülkeden bir diğer ülkeye tüketime²⁹ sunulmak üzere ithal edilen eşya ile sınırlı olduğunu bilmekte yarar vardır.

2.2. Gümrük Vergisinin Konusu

Genel olarak, gümrük vergisinin konusu, menkul mal-eşyadır. Bir mal-eşyanın, gümrük vergisine tabi olabilmesi için fiilen naklinin mümkün olması, bir başka ifadeyle taşınabilir niteliğe sahip olması gereklidir³⁰; ancak, bir mal-eşyanın gümrük vergisine konu olabilmesi için menkul mal-eşya olması tek başına yeterli değildir. Bu mal-eşyanın aynı zamanda uluslar arası ticarete mübadeleye (değişim) konu olması gerekmektedir³¹.

Yeni Gümrük Kanunu'na göre gümrük vergisinin konusu, Türkiye Gümrük Bölgesi'ne giren ve Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkan eşya ve taşıt araçlarıdır³². Bu hükümden, ihracatın da gümrük vergisine tabi tutulduğu gibi bir sonuç ortaya çıkmaktadır. Ancak daha önce de ifade edildiği gibi, ileride gerçekleşmesi muhtemel AB'ye tam üyelikte, mevzuatlar arasında tam uyumun sağlanması amacıyla, ihracata ilişkin düzenlemelere de Yeni Gümrük Kanunumuzda yer verilmesine rağmen, şu an için ihracat gümrük vergisinden muaf tutulmakta ve sadece Türkiye'ye ithal edilen bir başka ifadeyle gümrük hattından geçerek yurda giren eşya ve taşıt araçları gümrük vergisinin konusunu oluşturmaktadır³³.

Serbest bölgeler, serbest limanlar ve mahallerle, gümrüklenmemiş eşyanın konmasına mahsus antrepolar ile bu tür eşyanın konmasına gümrükçe izin verilmiş yerler, Gümrük Kanunu'nun uygulanması bakımından gümrük hattının dışı

²⁸ Ülkemizde 906 Sayılı Kanunla 1926 yılından itibaren, transit ve ihracat vergisi kaldırılmıştır. Bkz., Birinci Bölüm Cumhuriyet Dönemi Gümrüklerimizin Tarihçesi; Heper., a.g.e., s.46,55.

²⁹ Eşyanın ülkeye fiilen girdiği ve tüketime sunulmadan tekrar çıktığı veya teşhir için geçici olarak ithal edildiği durumları (ekonomik etkili gümrük rejimleri), gümrük vergisinin konusunu oluşturan gerçek ithalattan ayırmak için "tüketime arz olunan" tabir kullanılmıştır.

³⁰ Örneğin, prefabrik evler, kurulmamış makine gibi eşyalar gümrük vergisinin konusuna girebilirler. Sidal a.g.e., s.16. İhtira beratları, ticari markalar gibi bir kısım gayri maddi haklar ise, doğrudan doğruya değil, matrahı düzenleyen hükümler içerisine sıkıştırılarak dolaylı olarak vergiye tabi tutulurlar. Tahsin Yıldırım, "Gümrük Kanunu'nun Tadili Meselesi", **Maliye Enstitüsü Konferansları**, (35. Seri, İstanbul Üniversitesi Yayın No. 919, Sermet Matbaası 1961), ss.39.

³¹ Sidal a.g.e., s. 17.

³² Gümrük Kanunu (m., 1).

³³ Gümrük vergisinin konusunu, eşyanın *ithal edilmesi* veya *ithali istenen eşya* olarak tanımlayanlar da vardır. Bkz., Necdet Kenar, **Maliye Postası**, (Sayı 189, 15 Temmuz 1988), s.70-73.

sayıldıklarından bu tür yerlerde bulunan eşya için, buralarda buldukları süreler içerisinde bir yükümlülük doğmayacaktır³⁴. Ancak buralarda bulunan eşyanın, kesin gümrük işlemleri yapıncaya kadar saklanması, gümrük denetlemesi altında bulunması gerekmektedir³⁵.

Genel anlamda gümrük vergisinin konusu, menkul mal-eşya olmakla birlikte, elektronik ticarete konu olan *dijital ürünlerin* eşya sayılıp sayılmayacakları, dolayısıyla gümrük vergisinin konusuna girip girmeyecekleri, vergi tekniği açısından tartışmaya açık ve güncel bir konudur.

Öncelikle şunu belirtmek gerekir ki, GATT Uruguay müzakereleri sonucunda, hizmet ticaretinin önemi vurgulanmış, uzun yıllar uluslar arası kurallar dışında, ülkelerin çok değişik ve karmaşık ulusal mevzuatlarına göre yürütülen *hizmetler sektörü* uluslar arası müzakereler sistemine dahil edilmiştir³⁶.

Dijital ürünler, fiziki mal şeklinde, fiziki mal bünyesinde ticarete konulduklarında, bunların gümrük tarife pozisyonlarının belirlenmesi ve dijital ürünlerin değerlerinin matraha dahil edilerek vergileme prosedürünün uygulanması imkan dahilindedir. Gümrük idaresi fiziki mal şeklindeki bilgi teknolojisi ürünlerinin (dijital ürün) kontrol ve denetiminde mal akışını fiilen görebildiğinden bir zorluk içinde değilken, fiziki mal şeklinde olmayan ve bir ağ üzerinden sanal ortama aktarılan ürünler için açık bir fiili imkansızlık içindedir. Bir başka ifadeyle bu ürünler gümrük idaresinin kontrol ve denetimine tabi tutulmadan transfer edilebilmektedir. Dolayısıyla, bu ürünler gümrükleme ve vergileme dışında kalmaktadır³⁷.

Bu konudaki açmazı gidermek iki şekilde mümkün olabilir. İlki bu ürünler için gümrük idaresine sorumlu olacak bir taşıyıcının, yükümlünün tanımlanması ve bulunmasıdır. Ancak sorumluluk altında tutulabilecek bir taşıyıcının-kuruluşun (servis sağlayıcıları, sertifikasyon otoriteleri, ödeme kuruluşları gibi) tanımlanması teorik olarak mümkünse de pratik olarak güçlükler taşımaktadır. Ayrıca dijital ürünlerin geçiş ve aktarımının (veri trafiğinin) doğru ve net biçimde ölçülebilmesini

³⁴ Bilgi için bkz., Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku Genel İlkeleri Türk Vergi Sistemi**, (Yargı Yayınevi, Ankara 2000), s.255.

³⁵ Özhan Uluatam, **Vergi Hukuku Genel Esaslar ve Vergiler**, (Seçkin Yayınevi, 1995), s. 455.

³⁶ Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Özel İhtisas Komisyonu Raporu, **Hizmet Ticaretinin Serbestleştirilmesi**, (Yayın No: DPT:2543, ÖİK:559, Ankara 2000), s.12.

³⁷ Abdurrahman Demir, "Uluslararası Hizmet Ticaretinin Gümrük Boyutu", **Gümrük Dergisi**, (Yıl 9, Sayı 35, Aralık 2000), ss.61-83.

sağlayacak bilgisayar programları ve aygıtları bulunması gerekmektedir. İkinci çözüm ise, bu tür ürünlerden gümrük vergisi alınmaması ve muafiyet uygulanmasıdır. Bu alternatif aslında bu alanın kontrolündeki çaresizliğin ve yetersizliğin kabul edilmesi anlamına da gelmektedir³⁸.

Son olarak, bilgi teknolojisi ürünlerinden (dijital ürünler) gümrük vergisi alınması ve muafiyet uygulanması eğilimi ve anlayışının sonucu olarak 13.12.1996 tarihinde Singapur Bakanlar Deklarasyonu ile yürürlüğe giren ve ülkemizin de taraf olduğu bazı elektronik ürünlerin serbest ticaretini sağlayan Bilgi Teknolojisi Anlaşmasından (İTA) kaynaklanan gümrük vergi ve muafiyetlerinin İthalat Rejim Kararı Eki II Sayılı Listeye yansıtılmış olduğunu da belirtmekte yarar vardır³⁹.

2.3. Gümrük Vergisi'nin Konusu ile İlgili Değerlendirmeler

Ülkemizde Cumhuriyet döneminde yarım asırdan fazla bir süre uygulanan 5383 Sayılı ve onun yerine uygulamaya konan 1615 Sayılı Gümrük Kanunları, Türkiye siyasi sınırlarından geçen ve eşya geçiren herkesin Gümrük Mevzuatına ve gümrüklerle ilgili diğer tüm mevzuata uymakla yükümlü olduklarını ve bu husustaki bütün uygulamalarda gümrük idarelerinin yetkili olacağını ifade etmişlerdir. Bu ifade tarzı ise, mahiyeti icabı tamamen aynı⁴⁰ ve objektif vergiler arasında yer alan gümrük vergisinin konusunun kavranmasında zaman zaman anlaşmazlıklara ve tereddütlere yol açmıştır.

Bilindiği gibi gümrük vergisine esas olan, eşyayı ithal eden kimsenin *şahsi durumu değil*, uluslar arası ticarete konu olan eşyanın bizzat kendisidir⁴¹. Dolayısıyla, eşyayı ithal edecek kişinin şahsının değişmesi ya da bu kişinin toplumsal, ekonomik durumu gibi özel durumları, vergiye etki etmez⁴². Kişilerin gümrük ver-

³⁸ Daha geniş bilgi için bkz., Demir, a.g.e.

³⁹ Bu liste için bkz., Demir, a.g.e.

⁴⁰ Gümrük denetimi altındaki eşyanın gümrük vergisi ve para cezaları için teminat hükmünde olması, mal bedeli şayet vergileri karşılayamazsa kalan vergilerin aranmaması, gümrük vergilerinin *aynı niteliğini*, mal bedelinin para cezalarını karşılayamaması durumunda mükellefin başka mallarına başvurulması ise cezaların *şahsiliğini* ortaya koyan kanıtlardır.

⁴¹ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, (4. Baskı, Filiz Kitapevi, İstanbul 1996), s.416; Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, (Filiz Kitapevi, İstanbul 1989), s.409.

⁴² Bu nedenle, eşya sahibinin ithalden önce eşyanın konşimentosunu (konşimento, deniz ve hava yolu taşımacılığında kullanılan taşıma belgesidir. Kara nakliyatında konşimento yerine taşıyıcılar tarafından düzenlenen belgeye yük senedi denilir) ciro etmesi ve bu konşimentonun aynı suretle ikinci ve üçüncü şahıslara devredilmesi gibi özel durumlar dikkate alınmadan, eşya kimin mülkiyetinde iken ithal olunursa olunsun ve kişilerin şahsi durumları ne olursa olsun gümrük vergisi matrahına ya da bu verginin nispetine etkisi yoktur. bkz., Nadaroğlu, a.g.e., s.367.

gisi ile başlıca ilişkileri eşyanın mülkiyetine sahip olmalarından ileri gelir⁴³. Dolayısıyla kişilerin gümrük bölgesinden geçmeleri gümrük vergisine konu olmaz⁴⁴. Hatta eşyayı gümrükten geçiren bazı gerçek ya da tüzel kişilerin gümrük vergisi ile hiçbir ilişkileri olmadığını bile söylemek mümkündür. Örneğin nakliyeciler, eşyayı gümrükten geçirirken gümrük kontrolü altındaki yerlere teslim ederler. Eşyayı getiren bizzat sahibi olsa bile vergi ve resimleri ödemekten vazgeçebilir, isterse eşyayı gümrüğe terk edebilir⁴⁵.

Gümrük vergisinin bu saydığımız özelliklerine rağmen, ülkemizde uzun yıllar uygulanan Gümrük Kanunları bu özellikleri göz ardı ederek gümrük vergisine şahsi bir nitelik kazandırmışlardır. Sonuçta bu durum geç de olsa fark edilmiş ve 4458 Sayılı Yeni Gümrük Kanunu ile gümrük vergisine asli niteliği olan ayniliği yeniden kazandırılarak bu karmaşa ortadan kaldırılmıştır. Bu yönüyle yapılan düzenleme olumlu bir gelişme olarak nitelendirilebilir.

Ancak Yeni Gümrük Kanunu'nda da tartışmaya müsait durumlar mevcuttur. Şöyle ki, Yeni Gümrük Kanunu, verginin konusunu oluşturan eşyayı, her türlü madde, ürün ve değer olarak tanımlamaktadır⁴⁶.

Bu tanıma göre sadece elle tutulabilir ve gözle görülebilir cisimler *değil* görünmeyen kıymetler de (elektrik telleri ile taşınan elektrik enerjisi gibi) verginin konusuna girmektedir. Aynı şekilde insan dokusu, insana nakledilecek organlar ve insan cenazesi ve kavrasını da eşya olarak kabul etmek mümkündür. Ancak, bir disketin içindeki bilgi ve programlar ise eşya olarak değil, bu disketin mütemmim cüzü olarak disketle birlikte değerlendirilecektir⁴⁷.

Görüldüğü gibi verginin konusuna giren *madde ve ürünün* kavranmasında bir sorun yoktur. İleride sorun yaratacak husus, "değerin" de eşya olarak tanımlanmasındaki güçlülüdür. Dolayısıyla "değer" ifadesinden ne anlaşılması gerektiğinin gümrük idaresi tarafından açıklanmasında yarar bulunmaktadır.

⁴³ Sidal, a.g.e., s.35-37.

⁴⁴ Bu sebeple gümrüklerde "ayakbaşı parası" (vergi) olmadığını ifade eden bir görüş için bkz., Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, (6. Baskı, Ankara, 1979), s.240; Tuncer, a.g.e.

⁴⁵ Sidal, a.g.e., s.39-40.

⁴⁶ Gümrük Kanunu, (m. 3/23), Gümrük Yönetmeliği, (m.3).

⁴⁷ Ali Nural, Remzi Akçin, **Açıklamalı 4458 Sayılı Gümrük Kanunu**, (Gümrük Kontrolörleri Derneği Yayın No, 25, Ekim 2000, Ankara), ss. 17.

3. Gümrük Vergisi'nde Vergiyi Doğuran Olay

Gümrük vergisinde vergiyi doğuran olay, gümrük vergisinin kendine özgü özeliğinden dolayı VUK'daki düzenlemeden birtakım farklılıklar arz etmektedir.

VUK vergiyi doğuran olayın, vergi kanunlarının vergiye bağladıkları olayın gerçekleşmesi ve hukuki durumun tamamlanması ile doğacağını hüküm altına alınmıştır⁴⁸. Vergicilik açısından son derece önemli olan bu müessese, Gümrük Kanunu'nda ise, gümrük yükümlülüğünü düzenleyen dokuzuncu kısımda gümrük yükümlülüğünün doğması başlığı altında ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Aşağıda Gümrük Kanunu'nda yer alan vergiyi doğuran olaya ilişkin hükümler değerlendirilmeye çalışılacaktır.

3.1. Gümrük Kanunu'na Göre Vergiyi Doğuran Olay

Gümrük Kanunumuzda vergiyi doğuran olay düzenlenirken ithalatta vergiyi doğuran olayın yanı sıra ihracata ilişkin hükümlere de yer verilmiştir. Ancak bu gün için ihracat gümrük vergisinden muaf olduğundan, bu kısımda sadece ithalata ilişkin düzenlemelere ve özellik gösteren diğer durumlara yer verilecektir.

3.1.1. İthalatta Vergiyi Doğuran Olay

Teorik olarak eşyanın Türkiye'ye ithal edilmesi, ithalatta vergiyi doğuran olay için yeterli gibi görünse de, bu genel ifade vergiyi doğuran olay için yeterli değildir. Bu yüzden de kanun koyucu vergiyi doğuran olayı ifade etmek için eşyanın serbest dolaşıma girmesi veya geçici ithali gibi daha somut kavramlar tercih etmiştir⁴⁹. Buna göre, İthalatta vergiyi doğuran olay, eşyanın *serbest dolaşıma girmesi* ve ithalat vergilerinden kısmi muafiyet suretiyle *geçici ithali* hallerinde gerçekleşir⁵⁰. Eğer bir eşya yurda *sokulmamışsa* bir başka ifadeyle herhangi bir rejim beyanında bulunulmamış, rejim dışı eşya konumunda ise bir vergi ödeme yükümlülüğü doğmaz⁵¹. Yükümlülük ancak eşyanın kesin veya geçici olarak ülkeye ithali hallerinde ya da antrepoya konan eşya için mümkündür. Örneğin, sipa-

⁴⁸ VUK., (m. 19).

⁴⁹ Tuncer., Yeni Kanunun Vergileme ile İlgili İlkeleri I., a.g.e.

⁵⁰ Gümrük vergisinde vergiyi doğuran olay ise, Eski Gümrük Kanunu'nda, gümrük denetimi altında bulunmayan eşyada, beyannamenin tescili, gümrük denetimi dışındaki eşya içinse eşyanın gümrük hattından geçmesine bağlanmıştır. (m.3/1,2). Eski Kanunda, vergiyi doğuran olay ve bununla ilgili Danıştay kararları için bkz., Kaneti., a.g.e., s.409; Uluatam., Vergi Hukuku., a.g.e., s.455-456; Aksoy., a.g.e., s.417; Bilici., a.g.e., s.255-256.

⁵¹ D.7.D.E.No:1978/2332, K.No:1980/1594, *Danıştay Dergisi.*, (S.42-43, 1982), ss. 194-196.

rişe uymadığı için mahrecine iade edilen veya iadesi istenen eşya için bir vergi yükümlülüğü doğmayacağı için gümrük idaresi tarafından kıymet farkı üzerinden vergi ve ceza uygulanması söz konusu değildir⁵².

Gümrük Kanunu'nda eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi olması, teslim edilmesi⁵³ ve Türkiye Gümrük Bölgesi'ne girmesi kavramlarına yer verilmesine karşın her üç durum da Gümrük Kanunu'nun vergiyi doğuran olaya ilişkin hükümleri arasında mütalaa edilmemiştir⁵⁴.

3.1.2. Özellik Gösteren Diğer Durumlar ile İlgili Değerlendirmeler

Yukarıda da ifade edildiği gibi gümrük vergisinde vergiyi doğuran olay genel olarak malın ülkeye ithali ile gerçekleşir. Ancak bu genel durumun dışında özellik gösteren bazı durumlarla da karşılaşmak mümkündür. Bu durumlardan her biri hakkında aşağıda bilgi verilmeye çalışılacaktır.

Bu durumlardan ilki, bir eşyanın Gümrük Kanunu'na aykırı bir şekilde Türkiye Gümrük Bölgesi'ne *girmesi* ya da bir Serbest Bölgedeki eşyanın, Gümrük Kanunu'na aykırı olarak Gümrük Bölgesi'nin bir başka yerine *gitmesidir*. Bu gibi hallerde, eşyanın Gümrük Bölgesi'ne Gümrük Kanunu'na aykırı olarak *girdiği* veya gümrük gözetiminden *çıkarıldığı* tarihte vergiyi doğuran olay gerçekleşir⁵⁵.

İkinci durum, sahte paralar ile narkotik uyuşturucu ve uyarıcı maddelerin, Türkiye Gümrük Bölgesi'ne Gümrük Kanunu'na *aykırı* olarak sokulmasıdır. Burada ilk etapta 1918 Sayılı Kaçakçılık Kanunu ve diğer Ceza Kanunları hükümlerine göre işlem yapılacağından, gümrük yükümlülüğü *doğmaz*. Ancak cezai hükümler koyan kanunlar gereğince, gümrük vergilerinin ceza tespitine esas olduğu veya

⁵² Bkz., D.7.D. E.No:1979/262, K.No:1980/231, **Danıştay Dergisi.**, (S. 40-41, 1982), ss. 227-229; D.7.D. E.No:1978/2332, K.No:1980/1594, **Danıştay Dergisi.**, (S. 42-43, 1982), ss. 194-196.

⁵³ Eşyanın teslimi eşyanın statüsünü değiştirir. Böylece eşya serbest dolaşımda bulunan eşya haline gelerek Türk menşeli eşyadan farkı kalmaz.

⁵⁴ Gümrük Kanunu'nda bu kavramların her biri ayrı ayrı tanımlanmasına rağmen (G. K., m. 3/14, m.3/19, m. 36), vergiyi doğuran olay içerisinde mütalaa edilmemeleri dikkat çekicidir. Bilgi için bkz., Tuncer, Yeni Gümrük Kanunu'nun Hükümleri-I, **a.g.e.**

⁵⁵ Örneğin, antrepo rejimi kapsamındaki veya geçici depolanan eşyalar serbest dolaşıma sokuluncaya veya yurt dışı edilmeye kadar gümrük gözetimi altındadır. İşte bu tür eşyaların ilgili rejim hükümlerine aykırı olarak gümrük gözetiminden çıkarılması halinde gümrük yükümlülüğü doğar. Ancak bu durumu, geçici depolanan veya bir rejime tabi tutulması dolayısıyla henüz gümrük gözetimi altında bulunan eşyanın gümrük yükümlülüklerini yerine getirmemesi halinde doğacak yükümlülükle karıştırmamak gerekir. Bkz., Nural-Akçin, **a.g.e.**, s.539; Gümrük Kanunu, (m, 183-184).Bkz., Gümrük Yönetmeliği., (m., 755-759). Bağrıaçık., **a.g.e.**, ss.98-99.

cezai kovuşturmaların gümrük yükümlülüğünün varlığına bağlı olduğu hallerde gümrük yükümlülüğü doğar. Bu iki durumu bir birinden çok iyi ayırmak gerekir⁵⁶.

Son durum ise, eşyanın geçici depolanmasından veya tabi tutulmuş olduğu gümrük rejiminin uygulanmasından doğan yükümlülüklerden birinin yerine *getirilmemesidir*⁵⁷. Bu gibi durumlarda vergiyi doğuran olay bu koşulların yerine getirilmediği tarihte gerçekleşir. Bu koşullara uyulmadığının sonradan tespiti halinde ise, vergiyi doğuran olayın başlangıcı, eşyanın ilgili rejime tabi tutulduğu tarihtir.

4. Gümrük Vergisinde Yükümlülük

Yeni Gümrük Kanunu vergi terminolojisine bir yenilik getirmiş, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişiyi ifade eden⁵⁸ ve Arapça kökenli olan mükellef kavramının yerine Türkçe olan "yükümlü " kavramını tercih etmiştir. Bu dilde sadeleşme ve Türkçeleşme adına olumlu bir gelişmedir. Bu sebeple bundan sonraki açıklamalarda mükellef kavramı yerine yükümlü kavramı kullanılacaktır.

Aşağıda, gümrük vergisi yükümlülüğü çeşitli açılardan incelenecek ve yükümlü ile gümrük idaresi arasında uyuşmazlık yaratan özel durumlara değinilmeye çalışılacaktır. Ancak gümrük vergisinde yükümlülüğün tespitine yönelik mevzuat hükümlerinin neler olduğunu tespit etmek hemen hemen imkansız olduğu için yükümlülüğün tespitinde her olayın kendisine özgü mevzuat araştırmasının yapılması gerekmektedir. Bu bilinçle bu kısımda sadece genel anlamda gümrük vergisinde yükümlülüğünden söz edileceğinin belirtmekte yarar bulunmaktadır.

4.1. Genel açıklamalar

Gümrük vergisi yükümlülüğünü daha iyi anlayabilmek için öncelikle genel anlamda gümrük vergisinde yükümlünün kim olduğunu, yükümlülüğün ne zaman başlamış sayılacağını ve yükümlülüğü etkileyen durumların neler olduğunu ortaya koymakta yarar vardır. Bu sayede ithalatta ve diğer durumlarda yükümlülüğün ne şekilde gerçekleştiğinin anlaşılması daha da kolay olacaktır.

⁵⁶ Gümrük Yönetmeliği., (m. 773).

⁵⁷ Gümrük Yönetmeliği., (m. 758).

⁵⁸ VUK., (m. 8).

4.1.1. Genel Anlamda Gümrük Vergisinin Yükümlüsü

Gümrük vergisinin yükümlüsü, ithal eşyasının sahibidir. Eşyayı ithal eden bu işi ticari amaçla (malı başkasına satmak için) yapıyorsa ödediği vergiyi maliyete katarak malı sattığı kişiye yansıtır⁵⁹. Bu yüzden gümrük vergisi ithal mallarına yönelik harcamalar üzerinden alınan bir vergi olup, taşıyıcısı ise son kullanıcı ya da tüketicidir.

Gümrük Kanunu'na göre, gümrük vergisinin yükümlüsü, Gümrük Kanunu ile belirlenen yükümlülükleri yerine getirmekle sorumlu olan, kanuni ikametgahı Türkiye Gümrük Bölgesi'nde bulunan bütün gerçek kişiler ile Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi'nde kayıtlı işyeri, kanuni iş merkezi veya şubesi bulunan bütün tüzel kişiler ve hukuken tüzel kişilik statüsüne sahip olmamakla birlikte kendilerine yasa gereği hukuki tasarruflar yapma yetkisi tanınan kişi ortaklıklarıdır⁶⁰.

Yükümlüler, Gümrük Kanunu ve bu kanuna dayanılarak çıkartılan tüzük, kararname ve yönetmelik hükümlerine uymak, gümrük idarelerinin gerek Gümrük Kanunu'nda gerekse diğer kanun, tüzük ve kararnamelerde yazılı hükümlere göre yapacağı gözetim ve denetimlere tabi olmak, gümrük idarelerinin kendi adlarına veya başka idarelerin nam veya hesabına tahsil edeceği her türlü vergi, resi, harç ve ücretleri ödemek veya bunları teminata bağlamak, kanun, tüzük, kararname ve yönetmelik hükümlerinin uymayı zorunlu kıldığı her türlü işlemi yapmakla görevlidirler⁶¹.

Dolayısıyla gümrük vergisi yükümlülerinin hem maddi vergi borcunu (gümrük tarife cetvelinde gösterilen gümrük vergisini) ödemek, hem de şekle ve usule ilişkin görevleri yerine getirmek gibi iki ayrı yükümlülükleri bulunmaktadır⁶².

Aynı gümrük vergisinin ödenmesinden birden çok kişinin sorumlu olduğu hallerde, bu kişiler söz konusu vergilerin ödenmesinden müştereken ve

⁵⁹ Bilici, a.g.e., s.256; Ulubat, Vergi Hukuku, a.g.e., s.457; Kaneti, a.g.e., s.410.

⁶⁰ Kişiler ortaklıkları, Türk hukukunda istisnai olarak yer alan bir kişilik olup, daha çok deniz ticaret hukukunda yer alan donatma iştiraklerinde karşımıza çıkar. Bkz., Nural, Akçin, a.g.e., ss. 7; Eski Gümrük Kanunu, (m. 1/8b); Yeni Gümrük Kanunu., (m. 3/4,5,11).

⁶¹ Gümrük Kanunu, (m. 4).

⁶² Buna paralel bir düzenleme Eski Gümrük Kanunu'nda da mevcuttu. Bkz., Eski Gümrük Kanunu, (m. 2); Ramazan Uludağ, "Türkiye'nin Yeni İthalat Prosedürü", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, (15 Temmuz 1996, Sayı 228), s. 43; Reşit Ata, "Gümrük Mevzuatında Turistik Kolaylıklar (yada tırıptik)", **Mükellefin Dergisi**, (Sayı 63, Mart 1998), ss.131-139.

müteselsilen sorumludurlar⁶³. Bu sayede, gümrük vergisi alacağıının sürüncemede kalmaması ve amme alacağıının garanti altına alınması sağlanmaktadır⁶⁴.

4.1.2. Yükümlülüğün Başlangıç Tarihi

Gümrük yükümlülüğü, normal usulde yapılan beyanlarda gümrük beyannamesinin tescil tarihinde⁶⁵, basitleştirilmiş usulde yapılan beyanlarda basitleştirilmiş işlemlere ilişkin beyannamenin ya da faturanın tescil edildiği ya da tescil hükmünde olan kayıt işleminin yapıldığı tarihte başlar⁶⁶.

Burada önemli olan husus Gümrük Kanunu'nda ifade edilen ve gümrük yükümlülüğünün başlangıcına esas alınan "gümrük beyannamesi" ile kastedilmek istenenin ne olduğudur. Çünkü bu husus geçmişte de idare ile yükümlü arasında uyuşmazlıklara neden olmuştur⁶⁷.

Bu hususta yol gösterici nitelikte olan Danıştay'ın eski kararları ve Eski Gümrük Kanunu'nun⁶⁸ analizinden ulaşılan sonuç, kanun hükmünde geçen gümrük beyannamesi ifadesi ile kast edilmek istenen şeyin "gümrük *giriş* beyannamesi" olması gerektiği şeklindedir⁶⁹. Dolayısıyla örneğin ek bir tahakkuk yapılacak ise bunun başlangıcı olarak antrepo beyannamesinin değil, gümrük giriş beyannamesinin tescil edildiği tarihin esas alınması yerinde olacaktır.

4.1.3. Gümrük Vergisi Yükümlülüğünün Doğmayacağı Durumlar

Gümrük vergisi yükümlüleri, Gümrük Kanunu'ndan doğan yükümlülüklerini yerine getirememelerinin, eşyanın özelliklerine bağlı bir nedenden, beklenmeyen

⁶³ Gümrük Kanunu., (m. 192).

⁶⁴ Nural-Akçin, a.g.e., s.601.

⁶⁵ Mükellefiyet beyannamesinin tescil edildiği günde başlar. Bkz., Danıştay 7.D. E.No:1991/468, K.No:1992/1639, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 86, 1993), ss. 354-356.

⁶⁶ Gümrük Yönetmeliği., (m. 754).

⁶⁷ Gümrük Kanunu'nun geçmişteki uygulamalarında, antrepo rejimi gereği verilmesi zorunlu olan antrepo beyannamesinin, Kanunda ifade edilen gümrük beyannamesi şeklinde yorumlanıp yorumlanamayacağı, antrepo beyannamesinin mükellefiyetinin başlangıcına esas alınıp alınmayacağı ve eksik beyanda bulunduğu gerekçesiyle antrepo beyannamesi üzerinden mükellef adına ek tahakkuk yapıp yapılamayacağı gibi yorum sorunları ile karşılaşmıştır. Bir örnek için bkz., D.7.D. E.No:1991/468, K.No:1992/1639, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 86, 1993), ss. 354-356

⁶⁸ Eski Gümrük Kanunu, (m., 3, 65/6, 103, 104, 52, 53/2) birlikte göz önünde bulundurulmalıdır.

⁶⁹ D.7.D. E.No:1986/1013, K.No:1989/2850, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 78-79, 1990), ss. 340-342; D.7.D. E.No:1991/468, K.No:1992/1639, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 86, 1993), ss. 354-356, D.7.D. E.No:1982/3310, K.No:1983/517, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 52-53, 1984); "Giriş beyannameleri incelenerek kabul ve tescil edilir". Eski Gümrük Kanunu., (m.57).

hal veya mücbir sebepten ya da gümrük idarelerinin izninden kaynaklandığını kanıtlayabildikleri takdirde, gümrük yükümlülüğü doğmaz⁷⁰.

Gümrük idarelerinin izninden *kaynaklanmayan* hallerde, eşyanın telef olduğunun veya kaybolduğunun, mahkeme kararı ile kanıtlanması gerekmektedir. Ancak; suçüstü şeklindeki hırsızlıklar, hazırlık tahkikatı üzerine Cumhuriyet Savcılığı'nca verilen bir belge ile, hasar, telef veya kayıp herkesçe bilinen ve duyulan başka olaylar yüzünden olmuşsa da o yerin en büyük mülki idare amiri tarafından verilecek bir belgeyle kanıtlanabilir⁷¹.

Yukarıda ifade edilen genel kuralın yanında uygulamadan karşılaşılan bazı özel durumlarda söz konusu olabilmektedir. Örneğin, gümrük hattı dışında eşya satış mağazalarında yapılan satışlarda⁷², eşya yurda sokulmadığından vergi yükümlülüğü doğmaz. Yükümlülük ancak buralarda bulunan eşyanın kaybı ve hasarı halinde söz konusudur⁷³. Yine, nihai kullanım nedeniyle indirimli veya sıfır ithalat vergi oranından yararlanarak serbest dolaşıma giren eşyanın, gümrük idarelerinin izniyle ihraç veya yeniden ihraç edilmesi halinde de gümrük yükümlülüğü doğmuş sayılmaz⁷⁴.

4.2. Gümrük Kanunu'na Göre Gümrük Yükümlülüğü

Gümrük Mevzuatı son derece kapsamlı bir mevzuattır. Dolayısıyla bünyesinde sadece ithalata ilişkin işlemlere değil daha bir çok özel duruma yer vermiştir. Nitekim Gümrük Kanunu'nda ithalata ilişkin düzenlemelerin yanında, ihracata ilişkin düzenlemelere ve gümrük rejimleri itibarıyla gerçekleştirilecek işlemlere de yer verilmiştir. Bunlara uluslararası anlaşmalar ile yüklenen yükümlülükler de

⁷⁰ Bkz., Gümrük Kanunu., (m. 186); Gümrük Yönetmeliği., (m. 767, 768).

⁷¹ Gümrük Kanunu., (m. 186).

⁷² "Gümrük Hattı Dışı Eşya Satış Mağazaları ve Depoları Hakkında Yönetmelik" 10 Mart 2000 Tarihli 23989 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır. Bu yönetmelikte, gümrük vergisi ödenmesizin yurda ithal edilebilecek zati eşya listesinde yer alan eşya ile yolcu beraberindeki Müsteşarlıkça uygun bulunan hediyelik eşyanın ve 5 karton/1000 adet sigaranın satılabileceği hüküm altına alınmıştır. Bkz., www.gumruk.gov.tr/toc_tr.htm.

⁷³ Bu tür mağazalar, yolculara giriş ve çıkışları esnasında belirli limitler dahilinde eşya satışının gerçekleştirildiği, antrepo rejimini uyguladığı ve mükellefiyetin ancak defter kayıtları ile sayım sonucu arasında noksanlık bulunduğu saptanması halinde ortaya çıkacağı yerlerdir. Danıştay 7.D. E.No:1994/6246, K.No:1996/2128, **Danıştay Dergisi.**, (Sayı 92, 1997), ss. 530-532; Danıştay 7.D. E.No:1986/1013, K.No:1989/2850, **Danıştay Dergisi.**, (Sayı 78-79), 1990, ss. 340-342; Danıştay 7.D. E.No:1985/1652, K.No:1985/2831, **Danıştay Dergisi.**, (Sayı 62-63, 1985), ss. 278-280.

⁷⁴ Serbest dolaşımda bulunmayan bazı eşyanın belirli bir amaçla kullanılması halinde gümrük vergilerinde indirim yapılması veya sıfır gümrük vergisi uygulanmasına "nihai kullanım

eklendiğinde Gümrük Kanunu'nun anlaşılması ve olayların doğru bir şekilde kavranması güçleşmektedir. Aşağıda bu zorlukların ışığı altında Gümrük Mevzuatımızda düzenlenen yükümlülükler üç kısımda incelenmeye çalışılacaktır.

4.2.1. İthalatta Gümrük Vergisi Yükümlülüğü

İthalatta gümrük vergisinin yükümlüsü, beyanda bulunan ya da adına beyanda bulunulan kişi yani beyan sahibidir. Ancak serbest dolaşıma giriş beyannamesinde kullanılan veriler, gümrük vergisinin alınmasını kısmen veya tamamen imkansızlaştırıyorsa, bu verileri verenler ile bu verilerin yanlış olduğunu bilen veya normal olarak bilmesi gereken kişiler de gümrük vergisinin ödenmesinden sorumludurlar⁷⁵. Bu şekilde vergi ödemekten sorumlu olanlar (gümrük sorumluluğu) geniş tutularak hazine alacağı garanti altına alınmış ve en önemlisi bu garanti için gereken muhatabın bulunabilmesi için kapsamlı ve isabetli bir tanım yapılmıştır⁷⁶.

4.2.2. Serbest Bölgelerde Gümrük Vergisi Yükümlülüğü

Serbest bölgeler, yer ve sınırları Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen ve Türk Gümrük Bölgesi'nin bir parçası olmakla beraber ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından gümrük hattı dışında sayıldığından vergi⁷⁷, resim, harç, gümrük ve kambiyo mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümlerine tabi olmayan bölgelerdir⁷⁸.

nedeniyle indirimli veya sıfır vergi oranı uygulaması" veya kısaca "nihai kullanım" denir. Bkz., Nural-Akçin, **a.g.e.**, s.277.

⁷⁵ Gümrük Kanunu., (m. 3/17, m. 181/3, m. 181/3).

⁷⁶ Nural-Akçin, **a.g.e.**, s.586.

⁷⁷ Serbest bölge rejiminin uygulandığı mal ve hizmetler KDV'den de müstesnadır. Bu hususta geniş bilgi için bkz., Barış Uludağ, Gümrükleme Hizmetlerinde Katma Değer Vergisi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 139, Haziran 1999, ss. 65-69.

⁷⁸ Ülkemizde halen 16 adet serbest bölge faaliyet göstermektedir. Bu sayının proje aşamasında olanlar ve faaliyete geçmek üzere hazırlıkları devam edenlerle birlikte 25'e ulaşacağı söylenmektedir. Rıza Mehmet Korkmaz, "Serbest Bölgelerde Gümrük Denetimi", **Gümrük Dergisi**, (Yıl 9, Sayı 35, Aralık 2000), ss.48-60; Gelişen dünya ticareti ile ülkeler arası ekonomik ilişkilerin büyük boyutlara ulaşması nedeniyle, rekabetçi üretim koşulları altında üretilen eşyaların büyük tüketim merkezlerine yakın yerlerde depolanması, muhafazası veya işçiliğe tabi tutulması, üretim ve pazarlama maliyetlerini düşürmektedir. Bu amaçla, bazı vergisel kolaylıklar tanıyan serbest bölgelerin kurulmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Serbest Bölgeler Kanunu (m. 1); www.foreigntrade.gov.tr/içindekiler.htm.

Serbest bölgede bulunan eşyaya Serbest Bölgeler Kanunu hükümleri ile Gümrük Kanunu'nun ilgili hükümleri uygulanır⁷⁹. Bu bölgeler gümrük idaresinin denetimi altındadır⁸⁰. Serbest bölgelerde eşyanın kalma süresi ise sınırsızdır⁸¹.

Serbest bölgelerde bulunan ithalat vergilerine tabi eşya, Gümrük Kanunu'na aykırı olarak tüketildiği veya kullanıldığı taktirde (eşyanın kaybolması ve bu kaybın kanıtlanamaması halinde), eşyayı tüketen veya kullanan kişi ile olaya iştirak eden ve olayla ilgisi bulunan kişiler gümrük vergisini ödemekle yükümlüdürler.

Gümrük idarelerinin kaybolan eşyayı serbest bölgede tüketilmiş veya kullanılmış saydığı hallerde ise, gümrük vergisinin yükümlüsü, eşyanın gümrük idarelerince bilinen en son kullanıcısıdır⁸².

4.2.3. Gümrük Kanunu'nda Düzenlenen Diğer Yükümlülükler

Bu yükümlülükler ise, yukarıdaki ilk iki durumun dışında kalan ve Gümrük Kanunu ve Yönetmeliğinin lafzından anlaşılması ve kavranması son derece güç ancak gümrük vergisi uygulamasında önem arz eden yükümlülüklerdir.

i. Gümrük Kanunda ihracata gümrük yükümlülüğü, ithalata paralel olarak düzenlenmiştir. İhracat vergileri AB Gümrük Mevzuatı'ndan Türk Gümrük Mevzuatı'na yansıyan yeni bir düzenlemedir. AB'de ihracat vergileri iç piyasa fiyatlarını düzenlemeye yönelik dış ticaret politikasının bir aracı olarak kullanıldığı için Türkiye'de de aynı amaca yönelik olarak kullanılabilir. Bunun yanı sıra, üçüncü ülkelerden Ortak Gümrük tarifesindeki oranlardan daha düşük bir vergi ile veya muaf olarak Türkiye'ye ithal edilen eşyanın AB'ye ihraç edildiği hallerde de fark giderici vergi olarak ihracat vergisi alınabilecektir⁸³. Gümrük vergisi yükümlülüğü ise ithalatta olduğu gibi beyanda bulunan veya adına beyanda bulunulan kişidir. Burada da ithalatta olduğu gibi müteselsil sorumluluk söz konusudur⁸⁴.

ii. Gümrük Kanunu'na aykırı olarak Türkiye Gümrük Bölgesi'ne eşya sokulduğu durumlarda, eşyanın Gümrük Kanunu'na aykırı olarak ülkeye girişini ger-

⁷⁹ Umman Hamitoğulları, "Yeni Gümrük Kanunu ve Serbest Bölgeler", *Yaklaşım Dergisi*, (Yıl 8, Sayı 87, Mart 2000), ss. 58-60.

⁸⁰ Korkmaz, *a.g.e.* ss.48-60.

⁸¹ Serbest bölgelerin kuruluş amaçlarından biri de finans zorluklarının aşılması üretim ve ticaret hacminin geliştirilmesi olduğundan, eşyanın buralarda bekleme süresi sınırsız olarak tespit edilmiştir. Gümrük Kanunu, (m. 152, 154, 156); Eski Gümrük Kanunu, (m. 15).

⁸² Gümrük Kanunu., (m. 185); Gümrük Yönetmeliği., (m. 759).

⁸³ Bkz., Akçin-Keleş, *a.g.e.*, s.198.

⁸⁴ Gümrük Kanunu., (m. 188, 189, m, 190).

çekleştiren kişi ile olaya iştirak eden ve olayla ilgisi bulunan diğer kişiler hep birlikte gümrük vergisinin ödenmesinden sorumludurlar⁸⁵.

iii. Gümrük gözetimi altındaki bir eşyanın gümrük gözetimi dışına çıkartılmasında, eşyayı gümrüğün gözetimi dışına çıkaran kişi ile olaya iştirak eden ve olayla ilgisi bulunan diğer kişiler hep birlikte gümrük vergisinin ödenmesinden sorumludurlar⁸⁶.

iv. Eşyanın geçici depolanmasından⁸⁷ veya tabi olduğu gümrük rejiminin uygulanmasından doğan yükümlülüklerden birisinin yerine *getirilmemesi* durumunda, yükümlü, söz konusu yükümlülükleri yerine getirmesi gereken kişidir⁸⁸.

4.3. Gümrük Vergisi Yükümlülerinin Hakları

Gümrük Kanunu, Türk Vergi Sistemine iki yeni ve yararlı müessese getirmiştir. Bunlar, kişilerin gümrük idaresinden gümrük mevzuatının uygulanması hakkında *bilgi istemesi ve karar vermesini* talep etmesidir⁸⁹. Buna göre yükümlüler kendilerine tanınan bir hak olarak gümrük idaresinden gümrük mevzuatının uygulanması hakkında yazılı bilgi talebinde bulunabilirler. Bu iki müessese, VUK'da yasal düzenleme olarak mevcut değildir⁹⁰. Bu tür taleplere, Maliye Ba-

⁸⁵ Gümrük Kanunu., (m. 182).

⁸⁶ Gümrük Kanunu., (m. 183); Gümrük Yönetmeliği., (m. 757).

⁸⁷ Geçici Depolama (eski adı sundurma rejimidir), Gümrük Bölgesi'ne getirilen, serbest dolaşımda olmayan eşya ile takip halinde, çıkış eşyasının, gümrük denetimi altındaki depolama yerine konmasıdır. Eşyanın biran önce ekonomiye kazandırılması ve deniz-hava limanlarındaki eşya sirkülasyonunun hızlandırılmasını sağlamak amacıyla eşyanın geçici depolama yerlerinde bekletilme süresi kısaltılmıştır. Eşya gümrükçe onaylanmış bir işlem ya da kullanım tayin edilene kadar geçici depolanan eşya statüsünde bulunur. Geçici depolanan eşyanın geçici depolama yerine geliş tarihinden itibaren deniz yoluyla gelmişse 45 gün, diğer bir yolla gelmişse 20 gün içerisinde gümrükçe onaylanmış bir işlem ya da kullanıma tabi tutulması ve gümrük işlemlerinin tamamlanması gerekir. Yolcu beraberinde getirilen eşyada bu süre 3 aydır. Bu süreler içerisinde kendilerine işlem yapılmayan eşya herhangi bir adli ya da idare tatbikata konu olmamışsa tasfiye edilir. Ancak parti halinde gelen eşyada mükellef tarafından gümrüğe müracaat ve kanıtlanmak koşuluyla süre son partinin geliş tarihinden itibaren işlemeğe başlar. Geçici depolanan eşya asli nitelikleri değiştirilmeden elleçlemeye tabi tutulabilir. Bunlarla ilgili ayrıntıları belirlemeye Müsteşarlık yetkilidir. Gümrük Kanunu, (m. 46-50); Sayiner, **a.g.e.**, s.43, Hamitoğulları, Yeni Gümrük Kanunu, **a.g.e.**

⁸⁸ Gümrük Kanunu., (m. 184).

⁸⁹ Bilgi talep hakkı Eski Gümrük Kanunu'nun ilk şeklinde de mevcuttu. İlk halinde hem *tarife* hem de *fiyat* konusunda bilgi istenebiliyordu. Bu bilginin verileceği süre ise *en kısa zaman* olarak ifade edilmişti. Bu bilginin bağlayıcılığı meselesi ise açık değildi. 564 sayılı kararname ile madde metnine yapılan ilave ile *fiyat* hakkında bilgi isteme ibaresi kaldırılmış, tarife hakkında istenecek bilgilerin ise *bağlayıcı* olduğu ifade edilmiştir. Ancak bu bilginin idare tarafından ne zamana kadar verileceği meselesine açıklık getirilmemiştir. Bkz., Reşit Ata, "Gümrük İşlemlerinde Mükellefin Bağlayıcı Tarife Bilgisi İsteme Hakkı", **Mükellefin Dergisi**, (Eylül 1999, Sayı 81), ss. 88-90.

⁹⁰ VUK kapsamına giren vergilerde mükellefler, idareden görüş ve mütalaa taleplerini "Yanılma" ile ilgili hükümlere dayandırmaktadırlar. Bunun ne kadar geçerli olduğu ise tartışmaya açıktır.

kanlığı aldığı *idari tedbirler ve özalgeler* (mukteza) ile cevap verebilmektedir⁹¹. Gümrük Kanunu'na özgü bu durum, taraflar arasında yasal bir diyalogun kurulmasına ve uyuşmazlıkların en aza indirilmesine katkı sağlayacaktır⁹². Aşağıda bu iki yeni müessese hakkında bilgi verilecektir.

4.3.1. Bağlayıcı Tarife Bilgisi Talep Hakkı

Bağlayıcı tarife bilgisi (BTB), bir gerçek veya tüzel kişinin yazılı talebi üzerine Gümrükler Genel Müdürlüğü tarafından verilen, eşyanın Tarife Cetvelindeki sınıflandırılmasına ilişkin *idari bir karardır*. Yükümlülere, eşyanın tarife cetvelindeki sınıflandırmasıyla ilgili hukuki geçerliliği olan resmi bir bilgi elde etmek, uygulanacak vergi oranları ve idareye sunulacak bilgi ve belgeler hakkında önceden bilgi sahibi olmak, gümrük işlemlerini hızlandırarak dış ticaret işlem maliyetlerini azaltmak gibi faydalar sağlar⁹³. Bağlayıcı tarife bilgisi talebinin 30 gün içinde cevaplandırılması zorunludur. Gecikme halinde gümrük idaresi, talep sahibine haber vererek ek süre isteğinde bulunabilir. Bağlayıcı tarife bilgisi, veriliş tarihinden itibaren 6 yıl geçerlidir. Verilen bilgiye karşı, talep sahibi 15 gün içinde bir dilekçe ile itiraz yoluna başvurabilir. Bağlayıcı tarife bilgisinin geçerliliğini yitirdiği durumlarda ise⁹⁴, idare vermiş olduğu bilgilerle altı ay daha bağlı kalacaktır⁹⁵.

Bağlayıcı tarife bilgisi, talepte bulunanın verdiği yanlış veya eksik bilgiye istinaden verilmişse iptal edilir ve iptal kararının verildiği tarihten itibaren hüküm ifade eder. Bağlayıcı tarife bilgisi, gümrük idarelerini hak sahibine karşı sadece eşyanın tarife pozisyonu konusunda ve yalnızca bilginin verildiği tarihten sonra tamamlanacak gümrük işlemlerine konu olan eşya için bağlar. Bunun için bilgi

Bkz., Selahattin Tuncer, "Gümrük Vergileri Uygulamasında Bilgi İsteme ve Karar Yönetimi", **Yaklaşım Dergisi**, (Yıl 8, Sayı 88, Nisan 2000), ss.30-35.

⁹¹ Benzer düzenlemelerin biraz değişik şekilde VUK içinde yer almasında yarar vardır. Tuncer, Bilgi İsteme ve Karar Yönetimi, **a.g.e.**

⁹² Mükellefe tanınan bir üçüncü hak ise, Gümrük Kanunu'nda AB'ye uyum noktasında ilk kez 564 sayılı KHK ile getirilen ve Yeni Kanunu, m, 57'de muhafaza edilen *fikri ve sınai mülkiyet haklarını korunmasına yönelik olarak*, marka, coğrafi işaret, endüstriyel tasarım hakkı gibi hakların gümrük hattında korunmasına imkan sağlanmasıdır. Bu sayede eşyanın izinsiz veya taklit olarak yurda sokulmasına yasak getirilmiştir. Geniş bilgi için bkz., Ramazan Uludağ, "Gümrük Hattında Fikri ve Sınai Mülkiyet Haklarını Korunması", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, (Sayı 233, 1 Ekim 1996), ss.55-56.

⁹³ Umman Hamitoğulları, "Bağlayıcı Tarife Bilgisi", **Yaklaşım**, (S.102, Haziran 2001), s. 48-54.

⁹⁴ Bağlayıcı tarife bilgisinin hangi durumlarda geçerliliğini yitireceği ile ilgili olarak bkz., Gümrük Kanunu, (m, 9/5).

⁹⁵ Mükellefi koruyan bu hüküm AB Gümrük Kodu'nun 12. maddesi gereği olarak Gümrük Kanunu'muza girmiştir. Ata, Bağlayıcı Tarife Bilgisi, **a.g.e.**, ss.88-90.

alan kişinin, beyan edilen eşya ile verilen bilgide tanımlanan eşya arasında her bakımdan uygunluk bulunduğunu kanıtlaması zorunludur⁹⁶.

4.3.2. Bağlayıcı Menşe Bilgisi Talep Hakkı

Yükümlüler, aynı şekilde gümrük idaresinden Bağlayıcı Menşe Bilgisi (BMB) talebinde de bulunabilirler. Ancak BTB'nin aksine BMB verildiği tarihten itibaren 3 yıl geçerlidir. BMB verilirken Gümrük Kanunu'nun menşe ile ilgili hükümleri dikkate alınır. Dolayısıyla verilecek olan bilgi sadece eşyanın menşenin belirlenmesi ile sınırlıdır ve bilginin verildiği tarihten *sonra* tamamlanacak gümrük işlemlerine konu olan eşya için hüküm ifade eder. Bunun için bilgi alan kişinin beyan edilecek eşya ve menşe kazanımı gerektiren durumu ile verilen bilgide tanımlanan eşya ve menşe kazanımı gerektiren durumun her bakımdan uyumlu olduğunu kanıtlaması zorunludur. Menşe bilgileri de koşulların değişmesine göre iptal edilerek, durumun ilgiliye tebliğ edildiği tarihten itibaren geçerliliğini yitirir.

4.3.3. Karar Talep Hakkı

Buna göre, yükümlülerin yazılı talebi üzerine, gümrük idareleri söz konusu talebe 30 gün içinde ya da ek süre talebinde bulunmuşlarsa bu sürenin sonuna kadar cevap vermek zorundadırlar. İdarenin başvurunun reddine yönelik kararlarına karşı itiraz yolu açıktır⁹⁷. İdarece alınan kararlar koşullar değiştiği takdirde değişebilir ya da iptal edilebilir.

Talep sahibinin lehine verilen bir karar, kararda öngörülen koşulların bir veya birkaçının gerçekleşmemesi ve öngörülen yükümlülüklerin yerine getirilmemesi hallerinde *değiştirilir* veya yanlış veya eksik bilgiye dayalı olarak verilmişse başvuru sahibi de bu durumu biliyor veya normal koşullarda bilmesi gerekiyorsa ya da kararın doğru veya tam bilgilere dayanılarak verilmesi mümkün değilse *iptal edilir*. Değişiklik ve iptal kararları muhataba tebliğ edildikleri tarihte yürürlüğe girer. Ancak Gümrük Kanunu burada yükümlülere bir imkan sağlamıştır. İptal veya

⁹⁶ Bağlayıcı tarife bilgisinin amaçları; sınıflandırmanın uyumlaştırılması ve dış ticaret rejiminin dış ticaret erbapları arasında doğru ve eşit uygulanmasını sağlamak, gümrük işlemlerini hızlandırmak, eşyanın tarife pozisyonundan kaynaklanan ihtilafları azaltmak, gümrük denetimlerinin seçimli ve daha etkin yapılabilmesini sağlamak, mükellefe hukuki geçerliliği olan resmi bilgi sağlamaktır. Bkz., **Gümrükler Genel Tebliği Seri No 1**, (R.G., 15 Ağustos 2000, Sayı 24141).

⁹⁷ Gümrük vergilerinde "itiraz" üçüncü bölümde geniş olarak inceleneceği için bu bölümde itiraz prosedürünün detaylarına yer verilmemiştir.

değişiklik kararının muhatabının *çıkarlarının gerektirdiği* hallerde iptal ve değişiklik kararlarının yürürlük tarihi Yönetmelikte belirtilen hallerde ertelenebilecektir.

4.3.4. Mevcut Yasal Hükümlerin Değerlendirilmesi

Yukarıda da ifade edildiği gibi, Gümrük Yönetmeliği'nde, Bağlayıcı Tarife ve Menşe Bilgisi'nden sadece yazılı başvuruda bulunacak olan gerçek ve tüzel kişilerin yararlanabileceği hüküm altına alınmıştır⁹⁸.

Ancak söz konusu maddelerde, tek distribütörlük veya lisans sözleşmesine dayanarak (inhisari veya özellikle inhisari olmayan) mal ithal edecek olan firmalara herhangi bir atıfta bulunulmamıştır. Dolayısıyla ilgili maddeler uyarınca; tek distribütörlük veya lisans sözleşmelerine dayanarak bir mal ithal etmekte olan firmanın yazılı başvurusu üzerine verilecek olan BTB ve BMB sadece o firma için geçerli olacaktır. Eğer ithalatçı firma ile ihracatçı firma arasındaki bu sözleşme sona erecek ya da fes edilecek olursa BTB ve BMB geçerliliğini kaybedecektir. Bir başka deyişle ihracatçı firma ile mal aynı olmakla birlikte ithalatçı taraf değişip yeni bir sözleşme ihdas edilirse daha önceki sözleşmenin ithalatçısı tarafından alınan BTB ve BMB yeni sözleşmenin ithalatçısına bir hak bahşetmeyecektir.

Oysa bu durum hükmün amacına çok uygun değildir. Çünkü BTB ve BMB firmanın değil malın spesifik durumu ile ilgilidir. Mal aynı nitelikte kaldığı sürece (azami olarak kanunda öngörülen süre içerisinde) BTB ve BMB'nin geçerli olması yasanın özüne daha uygun olacaktır. Başvuru yapan firmanın söz konusu BTB ve BMB için yapmış olduğu masraflara diğer firmaların katılmasını talep etmesinde ise özel hukuk hükümleri saklıdır⁹⁹.

4.4. Gümrük Vergisi Yükümlülüğü ile ilgili Değerlendirmeler

Gümrük Kanunu'nun mükellefiyeti düzenleyen hükümleri içerisinde yer *almamakla* beraber, uygulamada sürekli karşılaşılan ve Danıştay kararlarından sonra netlik kazanan bazı özel durumlar aşağıda açıklanmaya çalışılacaktır. Bu gibi durumların bilinmesi idarenin uygulamalarında yanlış işlem yapmasına ve yükümlü olmayan kimseleri yükümlülük kapsamına alınmasına engel olacaktır.

⁹⁸ Gümrük Yönetmeliği, (m, 17, 18, 19)

⁹⁹ Geniş bilgi ve çözüm önerileri için., Samet Öztürk, "Yeni Gümrük Yönetmeliğinin Bazı Maddeleri Üzerine Düşünce ve Öneriler", **Gümrük Dergisi**, (Sayı 36, Mart 2001), ss. 49-55.

4.4.1. Antrepo İşleticisinin Yükümlülüğünün Değerlendirmesi

Uygulamada, gümrük antreposu işletme izni verilen kişilerin¹⁰⁰ kısa adıyla antrepo işleticilerinin, yükümlü sayılıp sayılmayacakları tartışma konusudur. Bu tartışma Yeni Gümrük Kanunu ile daha da önemli hale gelmiştir¹⁰¹.

Uluslar arası gümrük terminolojisinde antrepo, gümrük muayenesine tabi malların gümrük vergisi ödenmeden durabileceği özel ve resmi yerdir¹⁰².

Antrepo rejimi sayesinde uluslararası piyasalardan uygun koşullarda alınan eşyanın gümrük vergileri ödenmeden uzun süre gümrük gözetimi altında tutulması ve ihtiyaç duyulduğunda serbest dolaşıma sokulması mümkündür.

Antrepo işleticisi, antrepoya konan eşyayı gümrüğün denetiminde, gümrükçe belirlenen ücret karşılığı¹⁰³ aynen muhafaza etmekle görevli olan ve geçerli ya da zorlayıcı nedenlerin dışında eşyanın ziyaından, hasara uğramasından ve değiştirilmesinden gümrüğe karşı mali yönden sorumlu kişidir¹⁰⁴. Daha açık bir ifadeyle antrepo işleticilerinin sorumlulukları, eksik çıkan ya da değişiklik zahir

¹⁰⁰ Yeni Kanununda "antrepo işleticileri" kavramına ilave olarak birde "kullanıcı" kavramına yer verilmiştir. Kullanıcı ise eşyanın antrepo rejimi beyanında bulunan kişi veya bu kişinin hak ve yükümlülüklerinin devredildiği kişidir. Gümrük Kanunu, (m. 93).

¹⁰¹ Eski Gümrük Kanunu'nun 109. maddesinde düzenlenen "antrepoya" ilişkin hükümler, Yeni Kanun'da da bazı ufak değişikliklerin dışında korunmuş (m. 106), eskiden mevcut olan ve antrepo rejimi ile birlikte değerlendirilen "sundurma rejimi" ise kaldırılmıştır. Böylelikle, antrepo ve sundurma ayrımında karşılaşılan karışıklıklar da ortadan kaldırılmıştır. Nihayetinde eşyanın konduğu yer, genel anlamda antrepo olarak ifade edilmiştir. Bilgi için bkz., Reşit Ata, "Gümrük Mevzuatında Sundurma-Antrepo Rejimleri", **Mükellefin Dergisi**, (Sayı 60, Aralık 1997), ss.113-118.

¹⁰² Fransızca bir kelime olan antrepo, ülke içinde depolama anlamına gelir. 26.7.1995 tarih ve 22355 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 564 sayılı kararname ile genel antrepo açma ve işletme konusundaki devlet tekelini kaldırılmıştır. Bugün, Türkiye Denizcilik İşletmeleri Genel Müdürlüğü (TDİ), Devlet Demir Yolları Genel Müdürlüğü (TCDDY), Türk Hava Yolları Anonim Ortaklığı, Posta Telgraf ve Telefon İdaresi (PTT), Belediyeler, Umumi Mağazalar, Tasfiye İşleri Döner Sermaye İşletmesi Genel Müdürlüğü (TASİŞ) ve TASİŞ'in faaliyet birimi olmayan mahallerde çok sayıda kamu kurum ve kuruluşları ile özel kurum ve kuruluşlarca antrepo işletmeciliği yapılmaktadır. Geniş bilgi için bkz., Tevfik Usta-Halit Hanoğlu, **Geçici Depolama Yeri ve Antrepo İşletmeciliği**, (Gümrük Kontrolörleri Derneği Yayın No, 26, Ankara, Ocak 2001); Can, a.g.e., ss.40-71; Nafiz Topçuoğlu, "Gümrük Antrepoları", **Mali Hukuk Dergisi**, (Temmuz-Ağustos, 1997, S.70), ss.79-81; İsmail Can, "Türkiye'de Gümrük Sundurma ve Antrepo İşletmeciliği", **Maliye Dergisi**, (Mart-Aralık 1994, S.117), ss.40-71; Ramazan Uludağ, "Genel Antrepo Açma ve İşletme İle ilgili Mevzuat", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, (15 Eylül 1996, S.232), ss.62-63.

¹⁰³ Yurt çapında örgütlenmekte olan Tasfiye İşleri Döner Sermaye İşletmesi (TASİŞ) tarafından yerine getirilmekte olan "ardıye hizmetlerinden" alınacak ücretlerin kamuyu ilgilendirmesi nedeniyle buna ilişkin ücret tarifelerinin genel düzenleyici niteliği de göz önüne alındığında Resmi Gazete'de yayınlanması icap ettiğinden bu gerek yerine getirilmeksizin yürürlüğe konan "ambar tarifesine" göre ücret tahsisinin hukuki dayanağı yoktur. Danıştay 7. Daire, E.No: 1987/944, K.No. 1988/792, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 72-73, 1989), ss.643-648.

¹⁰⁴ Eski Gümrük Kanunu. (m. 109), Yeni Gümrük Kanunu. (m. 106).

eden yahut da hasara uğratılan eşyaya ait gümrük vergisi ve resimleri ile cezalarının *tazminini* sorumluluğudur¹⁰⁵.

Dolayısıyla antrepo işleticileri yükümlü değil kanunen gümrük vergisinin tutarı kadar bir miktarın tazmini ile sorumlu kişilerdir¹⁰⁶. Zayi edilen ya da değiştirilen eşyaya tekabül eden vergi miktarı ise, sadece bu tazminatın sınırını belirleyen bir unsurdur. Bir başka deyişle antrepo işletmelerinin hizmet kusurundan doğan bir tazmin sorumluluğudur¹⁰⁷.

Şayet böyle bir durum varsa doğal olarak olayın genel hükümlere göre adli mercilerce çözümlenmesi gerekli olup, 6183 sayılı yasaya göre cebri icra yoluna gidilmesi yasalara aykırı olacaktır¹⁰⁸.

Yeni Gümrük Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile eskiden var olan hükümlere ilave olarak "sayım sonucu noksan çıkan eşyanın gümrük vergilerinin durumuna göre işletici ve kullanıcılardan tahsil edileceği" hüküm altına alınmıştır¹⁰⁹. Oysa ki, Eski Gümrük Kanunu'nda "sayım sonucu eksik çıkması halinde antrepo işleticilerinin sorumluluğuna (tazminat sorumluluğu) ilişkin hükümlerin uygulanacağı ifade edilmekteydi¹¹⁰. Yeni Kanun da, esas itibariyle antrepo işleticilerinin sorumluluklarının bir tazminat sorumluluğu olduğunu kabul etmesine rağmen¹¹¹ bir başka maddesi ile, noksan çıkan eşyanın gümrük vergilerinin işletici veya kullanıcıdan tahsil edileceğini ifade etmesi yeni bir çelişki ortaya koymaktadır.

Bu durumda gümrük idaresinin bu hükme dayanarak antrepo işleticisi hakkında ödeme emri düzenleyip düzenleyemeyeceğini, Danıştay'ın gelecekte karşılaşacağı uyuşmazlıklara vereceği kararlar belirleyecektir. Ancak yasa hükmünün bu yönüyle tartışmaya ve yoruma müsait olduğunu belirtmek gerekir¹¹².

¹⁰⁵ Bkz., Gümrük Kanunu, (m, 106).

¹⁰⁶ Eski Gümrük Kanunu'nda bu sonuca ulaşmak daha kolaydı. Çünkü, antrepo işletmeleri ile mal sahipleri arasındaki ilişkiye "ardiyecilik" hakkındaki hükümlerinin uygulanacağını açıkça hüküm altına almıştı. Bir başka deyişle eski kanun antrepo işletmeciliğini, gümrük idaresinin denetimi ve gözetimi altında yapılan bir tür ardiyecilik hizmeti olarak kabul etmişti. (Eski Gümrük Kanunu, m. 115, 116). Ancak Yeni Gümrük Kanunu'nda ardiyecilik hizmetlerine yer verilmediği için taraflar arasındaki ilişkinin niteliği açık değildir.

¹⁰⁷ Eski Gümrük Kanunu, (m. 109), Yeni Gümrük Kanunu, (m. 105/2).

¹⁰⁸ D.7.D., E.No: 1987/3554, K.No. 1991/2677, **Danıştay Dergisi**, (S.84-85, 1992), ss.468-470.

¹⁰⁹ Gümrük Kanunu, (m. 105/2).

¹¹⁰ Eski Gümrük Kanunu, (m. 109).

¹¹¹ Gümrük Kanunu, (m. 106).

¹¹² Yeni Kanununun yürürlüğe girmesinin ardından Antrepo rejimi ile ilgili olarak Gümrük Müsteşarlığı, Gümrükler Genel Tebliği (Antrepo) Seri No 1-7, yayınlamış, ve Gümrük Antrepolarının

4.4.2. Muayene Memurlarının Yükümlülüklerinin Değerlendirilmesi

Gümrük idaresinin, eksik tahakkuk yaptıkları veya zamanında tahakkuk yapamadıkları için amme alacağıının tahakkuk zaman aşımına uğradığı gerekçeyle tahakkuk memurlarını¹¹³ tıpkı vergi yükümlüsü gibi görüp adlarına ödeme emri düzenleyip düzenleyemeyeceği hususu da bir başka tartışma konusudur.

Gümrük Kanunu'nda muayene memurlarının sorumlulukları düzenlenmiştir¹¹⁴. Ancak, muayene memurlarının tahakkuk zaman aşımına uğrayan vergiler için tıpkı yükümlü gibi görülerek adlarına doğrudan ödeme emri düzenlenip düzenlenemeyeceği ve bu vergi ve resimlerin kendilerinden ne şekilde ve hangi yollardan tahsil edileceği hususları Gümrük Kanunu'nun mevcut hükümleri karşısında yoruma müsaittir¹¹⁵.

Gümrük muayene memurları veya muayene memuru bulunmayan yerlerde bu işlerle görevlendirilen memurlar, gümrük vergileri ve diğer vergi ve resimleri tahakkuk ettirmek veya muaflik hükümlerini uygulamak üzere eşyanın muayenesini veya Gümrük Kanunu ile diğer kanunlar hükümleri bakımından gerekli incelemeleri yapmakla görevli kişilerdir.

Bu memurların şahsi kusurlarından dolayı tahakkuk eden gümrük vergisi ve resimlerinin kendilerinden ne şekilde ve hangi yollarla tahsil edileceği Gümrük Kanunu'nda yer almadığı gibi sorunun adli yargıda mı yoksa idari yargıda mı çözümlenmesi gerektiği hususunda da yorum yapmak mümkün değildir. Çünkü Kanun bu hususta da açık değildir¹¹⁶.

Açılması ve İşletilmesi İle İlgili Yönetmelik, 23981 sayılı 2 Mart 2000 Tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 2000/186 sayılı 7 Şubat 2000 Tarihli Bakanlar Kurulu Kararı'nın Eki olarak yayınlanmıştır. Bkz., www.gumruk.gov.tr/toc_tr.htm.

¹¹³ Gümrük tahakkuk memurlarına eskiden beri, eşyayı mahallinde kontrol etmeleri bakımından kısaca muayene memuru denmektedir. Bkz. Sidal, **a.g.e.**, s.45.

¹¹⁴ Gerek tahakkuk ve gerekse de tahsil zaman aşımına uğrayan vergilerin yükümlüsüne tebliğ edileceği, yükümlü tarafından zaman aşımı def'i ileri sürülerek ödeme yapılmadığı takdirde bu vergilerin tahakkuk zaman aşımına uğrayanlarda vergi tahakkukunu yanlış yapan muayene memuruna, tahsil zaman aşımına uğrayanlarda ise zaman aşımına sebebiyet veren amir veya memura ödettirileceği hüküm altına alınmıştır. Bkz., Gümrük Yönetmeliği, (m, 786, 787).

¹¹⁵ Eski Gümrük Kanunu, (m. 75), Yeni Gümrük Kanunu, (m, 65/4): "Beyannameyi kontrol edenler ile muayeneyi ve ikinci muayeneyi yapanlar, yaptıkları kontrolden veya muayeneden, gümrük vergilerinin hesaplanmasından ya da muafiyet hükümlerinin uygulanmasından, durumuna göre tek başlarına veya müteselsilen sorumludurlar".

¹¹⁶ Tahakkuk memurlarının yargılama prosedürü 832 Sayılı Sayıştay Kanunu'nda açıklanmıştır. Muayene memurunun bağlı bulunduğu idare, hesaplarının Sayıştay'ca incelenmesi ve yargılanması sonucunda çıkarılan ilamın kendilerine tebliğ tarihinden itibaren 5 yıl içerisinde her zaman için bu memurların mali sorumluluğuna karar verilmesi için Sayıştay'a müracaat edebilirler. 5 yıl geçtikten sonra bu memurların sorumluluğunu istemek ve buna karar vermek mümkün

Bu durumda 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'na bakmak gerekecektir¹¹⁷. 1050 sayılı Kanun, tahakkuk memurlarının veya bu işlerle görevli kişilerin, devlet gelirlerini tahakkuk ettirip, tahsil edilebilir hale getirmekle görevli gelir memuru olduklarını, düzenledikleri evrağın sıhhatinden, kanuna uygunluğundan, verginin tahakkuku ile tahsil edilebilir hale gelmesinden sorumlu olduklarını ve hatalarından dolayı doğan zararın tazmini ile mükellef tutulmalarının ise ancak Sayıştay tarafından yargılanmaları sonucunda verilecek bir karara bağlı bulunduğu ifade edilmiştir¹¹⁸.

Bu durumda Sayıştay'ca yapılmış bir inceleme ve verilmiş bir karar bulunmadan sözü edilen memurlar hakkında bu tür bir kamu alacağının tazmini için tahsil işlemine geçilmesine olanak yoktur¹¹⁹. Hal böyle olunca bu tür kamu alacağının 6183 sayılı kanuna göre takip ve tahsili de mümkün değildir.

Dolayısıyla idarenin eksik tahakkuk ettirilerek tahakkuk zaman aşımına uğratılan gümrük vergi ve resimleri için muayene memuru sıfatıyla tahakkuk yapan memurdan söz konusu meblağı tahsil için ödeme emri düzenleme olanağı bulunmamaktadır¹²⁰. Özetle, ödeme emri düzenlenebilmesi için ilgili memurlar hakkında Sayıştay'ca yapılmış bir inceleme ve verilmiş bir karar bulunmalıdır¹²¹.

değildir. Yargılamanın iadesi lüzumuna karar verilmesinden sonra söz konusu hesabı inceleyen denetçi muayene memurunun savunmasını ister ve bu doğrultuda bir rapor hazırlar. Raporun ilgili dairede yargılanması suretiyle ilgili muayene memuruna ya zararı tazmin ya da berat kararı verir. Bu karara karşı her iki tarafta ilamın kendilerine tebliğinden itibaren 90 gün içinde Sayıştay Temyiz Kurulu'na başvurabilirler. Artık bu kurulca verilen karar kesindir. Murat Seven, "Gümrük Memurlarının Sayıştay Kanunu ile Belirlenen Sorumlulukları", **Mali Hukuk Dergisi**, (Sayı 67, Ocak-Şubat, 1997), ss.10-12.

¹¹⁷ 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun 8, 11, 13. maddeleri tahakkuk memurunun tanımı, görevleri ve sorumluluklarına ilişkin hükümlere yer vermiştir.

¹¹⁸ Tahakkuk memurlarının sorumlulukları ile ilgili geniş bilgi için bkz., Sayıştay Genel Kurulu, 9.11.1970 Tarih ve 3472/2 Sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı, Muhsin Altun-Abdullah Şimşek, **Vergi Mevzuatına İlişkin Sayıştay Kararları (1950-1999)**, (Barış Yayınevi, Ankara 2000), s.386-389.

¹¹⁹ 832 sayılı Sayıştay Yasası'nın 45 inci maddesi, "sorumlularca, gelir, gider, mal ve kıymetlerden mevzuata uygun olarak tahakkuk ettirilmediği, alınmadığı, harcanmadığı, verilmediği, saklanmadığı veya idare edilmediği Sayıştay'da kesin hükme bağlananları, sorumlular keyfiyetin idarece kendilerine bildirilmesinden başlayarak üç ay içerisinde hazineye ödemek zorundadırlar" şeklindedir. Dolayısıyla adı geçen memurlar bir Sayıştay kararı olmaksızın sorumlu tutulamazlar. Tabi ki buradaki sorumluluk mali sorumluluktur. Seven. a.g.e., ss.10-12.

¹²⁰ D.7.D., E.No: 1987/3542, K.No: 1991/208, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 82-83, 1992), ss.519-522.

¹²¹ Açıklayıcı bilgi için bkz., Zuhâl Bereket-Baş, "Fransız İdare Hukukunda Yönetim Karşısında Kamu Görevlisinin Sorumluluğu", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, (Sayı 343, 1 Mayıs 2001), ss. 49-52.

4.4.3. Kefil Teşekküllerin Yükümlülüklerinin Değerlendirilmesi

Ülkemizde TIR karnesi himayesinde transit taşımacılık, “Karayolu ile Uluslar arası Eşya Taşıyan Araçların Seyir, Konaklama, Denetleme, Güvenlik ve Gümrük İşlemleri ile Tır Güzergahlarına İlişkin Tebliğ” hükümlerine göre yapılmaktadır¹²². Türkiye’ye kara, hava, deniz ve demir yolları ile gelip karayolu ile Türkiye Gümrük Bölgesi dışına taşınan veya Türkiye’den ihraç edilen veya TIR araçları ile Türkiye’ye taşınan eşyalar, TIR Sözleşmesi sisteminde bulunan ve IRU (uluslararası Karayolu Taşımacıları Birliği) tarafından basılarak üye ülkelerin kullanımına sunulan TIR Karnesi himayesinde taşınır. TIR karnesi kapsamı eşyanın vergileri IRU’nun kefaletinde olup, bu karne kapsamında transit taşımacılıkta teminat alınmamaktadır¹²³.

Transit geçişlerde, yukarıda da ifade edildiği gibi asıl yükümlüden alınmayan gümrük vergisi kefil teşekküllerden alınmaktadır. Uygulamada bu hususta idare ile kefil teşekküller arasında yaşanan sorun, TIR Karnesinin gümrüğe ibraz edilmemesi halinde yükümlülüğün *başlangıç tarihi* hususundaki yorum farklılıklarından kaynaklanmaktadır.

Transit geçişlerde, kefil teşekkül ile gümrük idaresi arasındaki ilişki, ülkemizin de taraf olduğu “TIR Sözleşmesi” hükümlerine göre çözümlenmektedir¹²⁴. TIR Sözleşmesi 1982 Anayasası’nın 90. maddesi gereği ülkemizi bağlayıcı uluslar arası bir anlaşmadır¹²⁵. Ülkemizde kefil teşekkül olabilecek ve TIR Karnesi verecek kuruluşları belirleme yetkisi Bakanlar Kuruluna aittir.

Uygulamada, transit geçişlerde, TIR aracının yurttan çıkacağı sırada çıkış gümrüğünce, karne muhteviyatı eşya yurt dışı edilmiştir, mallar ülkeye ithal ediliyorsa da varış gümrüğünce, usulüne uygun olarak boşaltılmıştır şerhi verilerek karnenin hem sayfasının hem de dip koçanının görevli memur tarafından imzala-

¹²² Bu tebliğ, 16.5.1975 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere onaylanan Tır Karneleri Himayesinde Uluslar arası Eşya Taşımaya İlişkin Gümrük Sözleşmesi uyarınca, 5.3.1993 tarih ve 93/4207 Sayılı BKK ile yürürlüğe konmuştur. Bkz., Nural-Akçin, **a.g.e.**, s.300.

¹²³ Nural-Akçin, **a.g.e.**, s.300.

¹²⁴ Karayolları ile uluslar arası eşya nakliyatını kolaylaştırmak üzere hazırlanan ve 1959 yılında Cenevre’de imzalanan ve tam adı “Birleşmiş Milletler Tır Karneleri Himayesinde Uluslararası Mal ve Eşya Nakliyatına Dair Sözleşme” olan Tır Sözleşmesini ülkemiz 24.8.1965 gün ve 6/5191 sayılı BKK ve Milletlerarası Anlaşmaların Yapılması Yürürlüğü ve Yayınlanması ile Bazı Anlaşmaların Yapılması İçin Bakanlar Kurulu’na Yetki Verilmesi Hakkında 244 Sayılı Kanun’un 3 ve 5 inci maddelerine göre onaylanarak 29.3.1966 Tarih ve 6/6228 sayılı BKK ile yürürlüğe koymuştur.

¹²⁵ Tır Sözleşmesini 6/1. Maddesi kefil kuruluşların ödemeyi taahhüt sorumluluklarının, 7. maddede yazılı koşulların gerçekleşmesine bağlı olduğu ifade edilmiştir.

nıp tasdik olunması ile tır karnesi ibra edilmiş sayılmakta, çıkış gümrüğünce alınacak bu karne sayfası giriş gümrüğünce alınacak karne sayfası ile karşılaştırılarak da mutabakat sağlanmaktadır. Eğer bu mutabakat sağlanamıyorsa, işte o zaman ibra edilmeme söz konusudur¹²⁶.

Kefil teşekküllerin sorumlulukları, TIR karnelerinin o ülke gümrük makamları tarafından kabul edildiği tarihten itibaren başlayacaktır. TIR aracının giriş gümrüğünden geçişi sırasında TIR Karnesinin giriş sayfasının alıkonması ise tır karnesinin kabulü anlamına gelir¹²⁷. Eğer ortada hileli ya da usulsüz bir durum yoksa, TIR karnesinin gümrük makamları tarafından kabulünden itibaren, TIR Sözleşmesinde ifade edilen 1yıl, hileli durumlarda 2 yıllık süreler içerisinde, TIR Karnesinin ibra edilmediğinin kefil teşekküle bildirilmesi gerekir¹²⁸. Aksi taktirde verginin kefil teşekkülden talep hakkı ortadan kalkar¹²⁹.

4.4.4. Mutemet Sıfatıyla İthalatta Yükümlülüğün Değerlendirilmesi

İthalatı, mutemet sıfatıyla gerçekleştirenin gümrük vergilerinin ödenmesinden sorumlu olup olmadığı meselesi de Kanunda açık olmadığı için uygulamada tereddütlere yol açmaktadır.

¹²⁶ Bir de hileli ibra durumu söz konusudur. Bu durumda ise, bu mutabakatın hileli yollardan ya da sahte imza ve mühürle sağlanması söz konusudur.

¹²⁷ Bu yorumun aksi bir görüşe göre; Ülkeye girişte, tır karnesinin giriş yaprağının giriş gümrüğünce alıkonması karnenin kabulü işlemidir. Aracın usulüne uygun olarak yurt içinde boşaltılması veya yurt dışına çıkarılması anında ise çıkış yaprağının çıkış gümrük idaresince, giriş gümrüğüne bildirilmesi ile de ibra işlemi tamamlanır. Bu haliyle aracın usulüne uygun olarak boşaltıldığı veya yurt dışı edildiği belgelenmiş olur. Eğer araç usulüne uygun bir çıkış yapmamışsa yani hileli yollardan eşya gizlice gümrük hattı içerisinde bırakılmışsa, sorun 1918 sayılı Kaçakçılık Kanunu'na göre çözümlenir. Nitekim Tır Sözleşmesi de bu gibi suç teşkil eden hususlara yer vermiştir. Bu durumda tır karnesi alıkonur ve aracın çıkışına müsaade edilmez. Bu durumda, sözleşmede öngörülen ihbar müddetini başlangıcı, karnenin alıkonulduğu bu tarihten itibaren başlar. Yoksa, giriş yaprağını giriş gümrüğüne bırakılması karnenin alıkonması olarak kabul edilemez. Çünkü sözleşmede tır karnesinin alıkonması kaçakçılık suçunun işlenmesine münhasır kılınmıştır. Böyle bir durumda karnenin tamamı alıkonmakta ve karne ibra edilmemektedir. Her ne kadar 1974'te libere edilen tır sözleşmesi ibra edilmeme halinin kefil teşekküle bildirilme süresinin başlangıcını, tır karnesinin kabul edildiği tarihe bağlamışsa da 1965'te katıldığımız sözleşmenin 6/7. maddesi sürenin başlangıcının tır karnesinin kabul edildiği değil alıkonduğu tarih olduğunu ifade etmektedir. Ayrıca olayda hileli bir durum varsa şayet öncelikle bu hususun karara bağlanmasından sonra karar verilmesi olayın sihhati açısından daha uygun olur. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, E. No: 1982/3, K. No. 1983/1, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 56-59, 1985), ss.120-129.

¹²⁸ Tır Sözleşmesi (m, 6/7)'de; tır karnesinin ibra edilmemesi halinde, tır karnesinin alıkonulduğu tarihten itibaren 1 yıl içinde, kefil teşekküle ibra edilmeme keyfiyetini bildirmemeleri halinde, yetkili makamların Tır Sözleşmesi, (m, 6/1)'de zikredilen paraları, kefil teşekkülden talep edemeyecekleri hüküm altına alınmıştır.

¹²⁹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu E.No: 1982/3, K.No. 1983/1, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 56-59, 1985), ss.120-129; Danıştay 7. Daire, E.No: 1989/4257, K.No. 1990/3502, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 82-83, 1992), ss.522-524.

Bilindiği gibi mutemet firma ile yatırımı yapacak olan firma arasındaki ilişki Borçlar Kanunu'na göre bir vekalet akdinden doğar¹³⁰. Bu nedenle ilk etapta mutemet firmanın vergi yükümlülüğünden söz edilemez¹³¹. Çünkü, mutemet firma malı yatırımcı firma adına ithal eder ve ithal ettiği malı yatırımcı firmaya teslim ettikten sonra yatırımcı firma ile aralarındaki akit sona erer. Bundan sonraki bütün yükümlülüklerden yatırımcı firmanın sorumlu tutulması gerekir. Danıştay geçmiş uygulamalarında çeki listesinde (ağırlıkları üzerinden vergiye tabi eşyanın birden fazla kap içerisinde gelmesi halinde her kap içerisinde bulunan eşyanın cins ve miktarını gösteren liste) ithalatın mutemet eliyle yapılacağına dair bir açıklamaya yer verilmediği gerekçesiyle mutemet firma adına gümrük vergisi ve resmi salan idarenin işlemini, çeki listesinde sehven mutemetliğe ilişkin bir açıklamaya yer verilmemesinin bir şekil noksanlığı olduğu gerekçesiyle terkin etmiştir¹³².

Görüldüğü gibi mutemet firmayı verginin asıl mükellefi gibi değerlendirip kendisine vergi sorumluluğu yükleme imkanı bulunmamaktadır. Bunu aksi bir uygulama Gümrük Kanunu'nun yükümlülüğü düzenleyen hükümlerine aykırıdır¹³³.

4.4.5. Transit Rejiminde Yükümlülüğün Değerlendirilmesi

Türkiye'den başlayıp yabancı bir ülkede biten, yabancı bir ülkeden başlayıp Türkiye'de biten ve yabancı bir ülkede başlayıp *Türkiye'den geçerek* bir başka yabancı ülkede biten her türlü yük ve yolcu taşımacılık işlemleri, transit rejimi kapsamında değerlendirilir, yabancı bir ülkeden başka bir yabancı ülkeye gitmek üzere Türkiye'den geçen yolcular ile eşya ve taşıtlar Türkiye'de transit halinde sayılır¹³⁴.

¹³⁰ Borçlar Kanunu, (m. 386vd).

¹³¹ Vergi Mahkemesi 8.3.1989 gün E:1988/99, K:1989/57; Danıştay 7. Daire, E.No: 1989/1832, K.No. 1992/1271, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 82-83, 1992), ss.522-524

¹³² Teşvik belgesi olan ithalatçı, Polonya'dan doğrudan ithalat yapmasının sakıncalı olduğunun bildirilmesi üzerine, mutemet tayin etmiştir. İthalatçı firmanın muafiyet belgesinden mutemet firmanın yararlanamayacağı gerekçesiyle ithalata aracılık eden mutemet firmadan verginin istenmesi mümkün değildir. Mutemet firmaya vergi sorumluluğu yüklenemez. Danıştay 7. Daire, E.No: 1987/1442, K.No. 1991/2722, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 84-85, 1992), ss.461-463; Danıştay 7. Daire, E.No: 1986/2885, K.No. 1989/2481. **Danıştay Dergisi**, (Sayı 78-79, 1990), ss.349-351.

¹³³ Vergi Mahkemesi, 30.6.1986 tarih ve 1986/503 sayılı kararını başka bir gerekçeyle oy çokluğuyla bozan Danıştay 7. Daire, E.No: 1986/2885, K.No. 1989/2481, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 78-79, 1990), ss.349-351. Ayrışik oy: "Danıştay aynı kararında zimnen yükümlü (mutemet) ibaresini kullanarak olayda sanki mutemedi mükellef olarak kabul etmiştir. Bu nedenle çoğunlukla verilen karara uymuyoruz".

¹³⁴ Geldiği limanda antrepoya konmuş bir eşyanın ülkenin bir başka limanındaki aynı şartları haiz bir mahalline nakledilmesi ve orada gümrüklenmesi veya sair bir rejime tabi tutulması işlemi ile ilk geldiği liman içerisinde gemi değiştirerek aynı şartlara tabi kılınmak üzere o ülkenin diğer bir liman-

Gümrük Mevzuatı açısından bir transit taşımacılık faaliyetinin oluşması için bir gümrükten çıkış şartı ile giriş yapılması ve bir Türk limanına uğranılması gerekmektedir¹³⁵. Bu hüküm karşısında öncelikle tereddüt yaratan ve uygulamada tartışmalara sebebiyet verecek gibi gözükten husus, Türkiye'deki bir limana uğramadan Türkiye'den geçerek iki yabancı ülke arasında gerçekleştirilecek taşımacılık işlemlerinin transit rejimi kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceğidir¹³⁶.

Soruna gümrük vergisi yükümlülüğü açısından bakıldığında, transit eşyanın tahakkuk edebilecek gümrük vergilerinin ödenmesini sağlamak üzere bir teminat verilmesi zorunludur. Ancak bu teminat sadece kara yolu ile yapılan transit taşımacılık ile sınırlıdır¹³⁷. Transit rejimi hak sahibi olan kişiler ile transit rejimine göre taşıdığını bilerek eşyayı kabul eden taşıyıcı veya alıcı, eşyayı öngörülen süre içerisinde ve gümrük idaresi tarafından eşyanın ayniyetinin tespiti amacıyla alınan önlemlere uymak suretiyle, varış yeri gümrük idaresine sağlam ve noksansız olarak sunmak ve transit rejimine ilişkin hükümlere uymak zorundadırlar¹³⁸.

Suçüstü halinde işlenmiş bir hırsızlık ya da zorlayıcı nedenlerden ileri gelen bir telef ya da ziyan söz konusu ise transit eşyaya ait gümrük vergi ve resimlerinin yükümlüden istenmesi mümkün *değildir*¹³⁹. Ancak, transit eşyanın zorlayıcı sebeplerle telef ya da ziyaa uğradığının mahkeme kararı ile ispatlanması gerekmektedir. Eğer bu durum mahkeme kararı ile ispatlanamıyorsa, yükümlü adına vergi salınmasında yasalara aykırılık yoktur¹⁴⁰.

nına devredilmesi veya yabancı bir limana gönderilmesi işlemine ise aktarma denir (Yeni Kanun ile aktarma transit rejimi ile birleştirilerek kaldırılmıştır).bkz., Sidal, **a.g.e.**, s.378-379.

¹³⁵ Serbest dolaşıma girmemiş eşya ile ihracatla ilgili gümrük işlemleri tamamlanmış eşyanın, gümrüğün gözetimi altında, Türk Gümrük Bölgesi içerisinde bir noktadan diğerine taşınmasına transit rejimi denir. Transit rejimi Yeni Kanunu ile yeniden tarif edilmiş, rejimi hak sahibi kişilerin yanında taşıyıcı ve alıcıya da varış yeri gümrük idaresine eşyanın süresi içerisinde sağlam ve noksansız olarak teslim edilmesi konusunda yükümlülükler getirilmiştir.

¹³⁶ Danıştay transit taşımacılıkta KDV istisnası düzenleyen KDV Kanunu'nun 14 üncü maddesine dayanarak incelediği bir olayda: "KDV Kanunu'nun 14 üncü maddesinde, Türkiye'de hiçbir limana uğramadan yabancı bir ülkeye yapılacak taşımacılık işinin istisnadan *yararlanamayacağı* yolunda bir düzenlemeye yer verilmediğinden bahisle, Türkiye'den *geçerek* gerçekleştirilen transit taşımacılık işlemlerinin de istisna kapsamında olduğuna karar vermiştir. Bkz., Hasan Eraslan, "Transit ve Türkiye ile Yabancı Ülkeler Arasında Yapılan Taşımacılıkta Katma Değer Vergisi İstisnası ve Bir Sorun", **Yaklaşım Dergisi**, (Yıl 9, Sayı 102, Haziran 2001), ss 166-174.

¹³⁷ Deniz, hava, boru hattı ve demiryolu ile yapılan taşımalarda Gümrük Yönetmeliği ile belirlenecek hallerin dışında teminat aranmaz. Gümrük Kanunu, (m. 85).

¹³⁸ Gümrük Kanunu, (m. 86).

¹³⁹ D.7.D., E.No: 1990/6802, K.No: 1993/5905, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 89, 1994), ss.401-405.

¹⁴⁰ D.7.D., E.No: 1999/363, K.No: 1993/2064, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 88, 1994), ss.319-320.

Danıştay'a göre, yükümlünün kiraladığı taşıta yüklediği eşyanın taşıyıcısı (şoför) tarafından yurt dışı edilememesi durumunda, yükümlü tarafından taşıyıcı hakkında yasal yollara başvuru olarak Ticaret Mahkemesinde tazminat davası açılması, bu sırada aracın başkalarına devir ve temlikinin önlenmesi için trafik kaydı üzerine ihtiyati tedbir konması gibi durumlar, transit eşyanın zorlayıcı nedenlerden dolayı yurt dışı edilmediği yolunda bir hüküm içermediğinden, Gümrük Kanunu'nun kabul ettiği ispat edici belge niteliği taşımaz. Yine Danıştay'a göre, mahkeme ilamı, Gümrük Kanunu'nun eşyanın zorlayıcı sebeplerden zayı olduğuna dair belgelerin neler olduğunu ifade eden maddesinde (m, 92) belirtilen ilam niteliğinde değildir. Taşıyıcılar hakkında toplu kaçakçılık ve emniyeti suistimalden açılacak davaların Gümrük Yönetmeliği'nde ifade edilen suçüstü halinde işlenmiş hırsızlık suçunun kapsamına girmemesi nedeniyle, zorlayıcı sebepler için kanunun öngördüğü koşulların gerçekleştiğini kabule imkan yoktur¹⁴¹.

Dolayısıyla suçüstü halinde işlenmiş bir hırsızlık ya da zorlayıcı nedenlerden ileri gelen bir telef ya da ziyan söz konusu olmadığı halde, eşya yurt dışı edilmemişse, yani transit rejimine ilişkin koşullar yerine getirilmemişse yükümlü adına ödeme emri düzenlenir. Bunun dışında bir yükümlülük söz konusu değildir.

5. Gümrük Vergisi'nde Kıymet

Gümrüklerden geçecek eşyanın kıymetinin tespit edilmesi gümrükleme aşamasının en önemli işlemidir¹⁴². Uygulanacak gümrük vergisi o malın kıymeti üzerinden hesaplanacağından malın gerçek değerinin bulunması son derece önemlidir¹⁴³. Çünkü, gümrük vergisinin gerçek değerinin tespiti, sadece, hazineye girecek gelirlerin artırılması açısından değil, koruma ve teşvik uygulamalarının etkisini göstermesi, kota ve lisans anlaşmaları, istatistiksel verilerin güvenilirliği ile ithalattan alınan diğer vergi ve resimler açısından da büyük önem taşır¹⁴⁴. Bu

¹⁴¹ D.7.D., E.No: 1991/1474, K.No. 1994/1403, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 90, 1996), ss.751-753.

¹⁴² Gıyas Akdeniz, "Gümrük Kıymetinin Tarifi", **İktisat ve Maliye Aylık Mecmuası**, (Cilt 1, Sayı 2, 15 Mayıs 1954), ss. 1-3.

¹⁴³ Mustafa Nuri Anıl, "Mütekamil Bir Gümrük Sistemine Olan İhtiyacımız", **Maliye Enstitüsü Konferanslar Serisi**, (Yayın No, 758, Sermet Matbaası, İstanbul 1958), ss.166-169; Haluk A. Kabaalioğlu, "Tokyo Round Görüşmeleri ve Gümrüklerde Kıymet Tespiti-1", **İktisadi Kalkınma Vakfı Dergisi**, (Yıl 2, Sayı 13, Mart 1982), ss.53-56.

¹⁴⁴ Haluk A. Kabaalioğlu, "Tokyo Round Görüşmeleri ve Gümrüklerde Kıymet Tespiti-2", **İktisadi Kalkınma Vakfı Dergisi**, (Yıl 2, Sayı 14, Nisan 1982), ss.57-60.

yüzden, ithal eşyasının gümrük kıymetinin gerçeğe uygun olarak tespit edilmesinde hem gümrük idaresinin hem de ithalatçının sorumluluğu vardır.

Gümrük vergisinin kıymetinin tespitinde yaşanacak belirsizlikler, uluslararası ilişkilerde bir ticaret engeli yaratabilir. Dolayısıyla burada yapılacak tespitlerin ülke içerisinde bir çok alanda etkili olacağı, ülke ekonomisi üzerinde olumlu-olumsuz sonuçlara yol açabileceği unutulmamalıdır¹⁴⁵.

Bu kısımda, gümrük vergisi uygulamasında son derece önemli bir yeri olan gümrük kıymeti, Eski Gümrük Kanunu, Danıştay uygulamaları, AB Gümrük Kodu ve uluslararası anlaşmalar göz önünde bulundurularak değerlendirilecektir.

5.1. Matrah ve Gümrük Kıymeti Kavramları

Gümrük Kanununda, vergi hukukunun genel kabul görmüş matrah kavramının yerine gümrük kıymeti kavramı kullanılmaktadır. Dolayısıyla bu iki kavramın çok iyi anlaşılması gerekmektedir.

Ekonomi biliminde kıymet, mal ve hizmetlere verilen nispi önem olarak tanımlanmaktadır¹⁴⁶. Matrah ise vergi hukukunun kabul ettiği manada, İthal eşyanın gümrükten girişi sırasında üzerinden vergi hesaplanan değerdir¹⁴⁷. Bu değer kıymet olabileceği gibi (advalorem matrah), ağırlık (spesifik matrah) da olabilir¹⁴⁸.

Gümrük vergisinde gümrük kıymeti deyiminin tercih edilmesinin sebebi, tüm dünyada spesifik sistemin terk edilerek yerini advalorem sisteme bırakmasıdır. Dolayısıyla gümrük vergisi daha çok kıymet üzerinden hesaplanmaktadır. Ancak çok az da olsa gümrük tarifelerinde ağırlık esasına göre vergilendirilecek eşyaların da mevcut olabileceği unutulmamalıdır.

Sonuç olarak ister kıymet kavramı isterse de matrah kavramı kullanılsın ifade edilmek istenen şey gümrük vergisinin üzerinden hesaplandığı değerdir.

¹⁴⁵ M. Uğur Gökçe-Musa Ünal, Gümrük Kıymet Kodunda Yapılan Değişikliklerin Etkileri, **Vergi Raporu**. (Sayı 41, Haziran-Temmuz, 1999), ss.26-38.

¹⁴⁶ Şahap Yılmaz, **Gümrük Vergisinde Matrah**, (Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara 1993), ss.1-48.

¹⁴⁷ Matrahın çeşitli tanımları hakkında bilgi için bkz., Nadaroğlu, a.g.e., s.285; Akif Erginay, **Kamu Maliyesi**, (Turhan Kitapevi, Olgan Matbaası, Ankara), s.37; Selahattin Tuncer, **Vergi Uygulamaları**, (Ar Yayıncılık, Yalkın Ofset, İstanbul 1984).

¹⁴⁸ Sidal., a.g.e., s.17.

GATT'ın VII Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşma da, gümrük kıymetinden kastedilen şeyin gümrük vergisinin matrahı olduğunu ifade etmektedir¹⁴⁹.

Bu kısımda Gümrük Kanunu'nun sistematığına uygun olarak açıklamalarda "gümrük kıymeti" kavramı kullanılacaktır. Gümrük kıymeti kavramı ile ifade edilmek istenen şeyin gümrük vergisinin matrahı olduğu ise unutulmamalıdır.

5.2. Gümrük Kıymeti ile ilgili Uluslararası Çalışmalar

Taşıdığı uluslar arası özellikten dolayı bütün ülkelerin çıkarlarına uygun ortak bir matrah tanımı yapılabilmesi için uluslar arası alanda çeşitli araştırmalar yapılmış ve çeşitli kıymet sözleşmeleri hazırlanmıştır¹⁵⁰. Gümrük vergisinin daha iyi kavranması için bu anlaşmalar hakkında bilgi sahibi olmakta yarar vardır.

Gümrük kıymetine ilişkin temel esasların uluslar arası düzeyde ilk kez yer aldığı metin GATT'dır. GATT'ın gümrük kıymetine ilişkin esasları daha sonra Havana da tekrar gözden geçirilmiş, 53 ülke arasında adına "Milletler arası Ticaretin Teşkilatlanmasına Dair Havana Şartı" denen bir anlaşma imzalanmıştır¹⁵¹.

Kıymet konusunda yapılan bir diğer çalışma ise, "Avrupa Gümrük Birliği İnceleme Grubu'nun yaptığı çalışmadır. Brüksel Kıymet Anlaşması olarak bilinen bu anlaşmaya ülkemiz de katılmıştır. Bu anlaşma, üye ülkelere, tarifelerini kıymet esasına uydurmaları konusunda bir zorunluluk yüklemiştir¹⁵².

Brüksel Kıymet Tarifi ise, daha sonra yerini geniş ölçüde 1 Ocak 1981 tarihinde yürürlüğe giren ve adına Cenevre Kıymet Sözleşmesi denen "GATT'ın VII nci Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşma" ya bırakmıştır. Daha önce Brüksel Kıymet Sözleşmesine üye olan Türkiye'de bir çok ülke gibi Brüksel Kıymet Sözleşmesinden vazgeçerek Cenevre Kıymet Sözleşmesine taraf olmuştur¹⁵³. Bugün

¹⁴⁹ İthal eşyasının gümrük kıymeti, "ithal eşyasının üzerinden advalorem gümrük vergileri tarh edilecek kıymetidir" GATT VII.(m. 15/a).

¹⁵⁰ Beyazıt Balcı, "1993 Yılından İtibaren Uygulanmasına Başlayacağımız GATT Değerleme Sözleşmesine Göre Yapılacak Gümrük Değerlemesi", **Vergi Dünyası**, (Sayı,122, Ekim 1991),s.21-29.

¹⁵¹ Havana Şartı'nın, GATT'ın VII nci maddesinde yer alan hükümler esas alınarak hazırlanan 35. maddesi, gümrük kıymetinin uluslar arası bir tanımını yapmış ve üye ülkelerin kıymet tariflerini ve kıymet tayininde kullanılacak metotları yeknesak bir hale getirme imkanlarını araştıracaklarını, hüküm altına almıştır. Daha geniş bilgi için bkz., Cimilli, Gümrük Kıymeti, **a.g.e.**, ss.192-210.

¹⁵² Ancak bu zorunluluk, anlaşmaya taraf ülkelerin tarifelerinde sadece kıymet esasları üzerinden vergiye tabi kılınacak eşyanın kıymetinin Brüksel tarifine göre hesaplanması mecburiyetinden ibarettir. Tahsin Yıldırım, Türk Gümrük Vergisini Matrahı, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, (ikinci Seri, Yıl 1956, Sermet Matbaası, İstanbul 1958), ss.1-12.

¹⁵³ İmzalanmasını müteakip beş yıl sonra da 12.2.1994 tarihinde 21847 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Eski Gümrük Kanunu'nun beyanın tevsiki ve muayene başlıklı

ülkemiz de dahil, ABD, AB ve Japonya olmak üzere birçok ülkede Cenevre Kıymet Kodu'na göre gümrük kıymeti tespit edilmektedir.

Cenevre Kodunun kabulü ile gümrük idarelerine verilen sübjektif esaslara dayanan yetkiler kısıtlanarak objektif esaslara dayanan bir sistem kurulmuştur. İthalatçının sorumluluğu ile idarenin araştırma hakkı hüküm altına alınmış ve "Kıymet Bildirim Formu" uygulamasına geçilerek¹⁵⁴, bu formların beyannameye eklenmesi zorunluluğu getirilmiştir¹⁵⁵.

Cenevre Kodu, getirdiği sistem farkıyla uluslar arası ticarete çok önemli bir gelişme yaratmıştır¹⁵⁶. Her ne kadar gerek Brüksel gerekse Cenevre Kıymet Kodu'nun her ikisi de, GATT'ın VII nci maddesinde yer alan gümrük değerlemesine ilişkin ilkelerinden hareket etmekte ve yaklaşık aynı sonuçlara yol açmaktaysalar da uygulama tekniği ve gerekçeleri açısından önemli farklılıklar taşımaktadırlar. Bu nedenle, yeni sözleşmenin uygulanması, gümrük idaresi ve uluslar arası ticaretle uğraşanlar için önemli değişiklikler içermektedir¹⁵⁷.

5.3. Brüksel Kıymet Sözleşmesi

Aşağıda ayrıntılı olarak açıklanacağı gibi Cenevre Kıymet Sözleşmesinin kabul edilmesi ile ülkemizde, geçmişte uzunca bir dönem uygulanmış olan Brüksel Kıymet Sözleşmesi yürürlükten kaldırılmıştır.

Ancak daha önce uygulanmış olan ve temelini GATT'ın VII. maddesinden alan Brüksel sözleşmesinde öngörülen kıymetin incelenmesi ve önemli birtakım noktalarının ortaya konması yeni sistemin daha iyi anlaşılmasına katkı sağlayacağından Cenevre Kıymet Sözleşmesinden önce Brüksel Sözleşmesi'nin dört temel unsurunu ve uygulandığı dönemde taraflar arasında uyumsuzluk yaratan hükümlerini değerlendirmekte yarar vardır¹⁵⁸. Buna göre, birbirinden bağımsız bir

ikinci bölümünde, buna uygun olarak yeniden düzenlenmiştir. Ardından yürürlüğe konan Yeni Gümrük Kanunumuz da Cenevre Kıymet Sözleşmesi hükümlerini muhafaza etmiştir.

¹⁵⁴ Kıymet Bildirim Formu, hem mükellefe, beyan ettiği kıymet içinde nelerin yer alması gerektiği hususunda yardımcı olan, hem de gümrük kıymetinin kontrolü ile görevli olan kişilere de (bir bütünlük içinde olması bakımından) inceleme esnasında kolaylık sağlayan bir formdur.

¹⁵⁵ Şükrü Yıldız, **İthalatta Gümrük Kıymeti**, (Özel Matbaası, Ankara, Ağustos 1997), s.2-5.

¹⁵⁶ Yıldırım Karsak, "GATT Çerçevesinde Hazırlanan Yeni Gümrük Kıymet Kodu", **İktisadi Kalkınma Vakfı Dergisi**, (Sayı 7, Eylül 1981), s.65.

¹⁵⁷ Balcı, a.g.e., s.22-23.

¹⁵⁸ Brüksel Kıymet Sözleşmesinin öngördüğü ilkeler hakkında bilgi için bkz., Yılmaz, a.g.t., s.23; Görson, a.g.e., s.29-30; Cimilli, Gümrük Kıymeti, a.g.e., ss., 200-202; Yıldırım, a.g.e., s.8-9; GATT VII, (m, 2.3,4,5,X/3).

alıcı ve satıcı aralarında bir anlaşma yaparlar, anlaşmanın yapıldığı tarih beyannamenin tescil edildiği tarih olarak kabul edilir, eşyanın teslim edileceği yer, ülkeye giriş yeri veya limanıdır ve giriş yeri ve limanında ödenmesi gereken bütün vergi ve resimler ise alıcıya aittir. İşte böyle bir anlaşmada uyuşulan fiyat ise normal fiyat yani “gümrük vergisinin matrahı” olarak kabul edilir¹⁵⁹.

Brüksel Kodu eşyanın, mükellefiyetin başladığı tarihten önceki bir dönemde satın alınmış olması halinde, satış akdinde yazılı fiyatın normal fiyat olarak kabul edilebileceğini ve serbest rekabet şartları altında yapılan sözleşmeye dayanan satışlarda aksi belirtilmedikçe beyan edilen fiyatın normal fiyat olarak kabul edilmesi gerektiğini, aradan geçen süre için *zaman* faktörünün de dikkate alınmasını tavsiye etmiştir¹⁶⁰. Ülkemizde de Brüksel Kodu'nun uygulandığı yıllarda, idare ile mükellef arasında çok sık karşılaşılan uyuşmazlıklarda, Danıştay bu tavsiye paralelinde kararlar vermiştir¹⁶¹.

5.4. Cenevre Kıymet Sözleşmesi

Ülkemizde gümrük vergisinin kıymeti, Cenevre Kıymet Sözleşmesinde öngörülen esaslar göz önünde bulundurularak hesaplandığı için, Gümrük Vergisinin kıymetini değerlendirmeden önce Cenevre Kıymet sözleşmesi hakkında bilgi vermek gerekecektir. Cenevre Sözleşmesinin kavranması hem ülkemizdeki güm-

¹⁵⁹ Gıyasettin Akdeniz, “Gümrük Teşkilatı”, **İktisat ve Maliye Dergisi**, (Cilt 1, Sayı 215, Mayıs 1954), ss.9-11; Yıldız, **a.g.e.**, s.1-2

¹⁶⁰ Bkz., Brüksel Kodu, (m, 1/5 nolu yorum notu).

¹⁶¹ Danıştay'ın süregelen içtihadına göre, Eşyanın kıymetinin akit tarihindeki normal fiyata uygun beyan edilmesi koşuluyla, beyannamenin tescilli sırasındaki normal fiyatı tespit edilirken, kati satış akdi tarihine nazaran geçecek zaman unsuru ile fiyata etkili olabilecek diğer faktörlerin de göz önünde bulundurulması, bir başka ifadeyle objektif olarak sıhhati incelenebilecek hususlara dayanılarak normal fiyatın tespit edilmiş olması gerekir. Çünkü, satış akdi tarihi ile mükellefiyetin başladığı tarih arasında eşyanın sevk, nakliye ve ithal muamelelerinin tamamlanabilmesi için zamana ihtiyaç vardır. Bu süre içerisinde eşyanın fiyatında artışlar meydana gelebilir. Brüksel Kodunun belirlediği sınırlar dahilinde (%10), bu fiyat artışları normal kabul edilmelidir. D.7. D. E. No. 1981/3306, K.No:1982/1626, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 48-49, 1983), ss.244-246; D. 7. D. E.No:1987/3022, K.No:1991/2723, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 84-85, 1992), ss.455-458; D. 7. D. E.No:1990/4033, K.No:1993/38, **Danıştay Dergisi**,(Sayı 88, 1994), ss.316-318; D.7. D. E.No:1989/1310, K.No:1991/1657, **Danıştay Dergisi**,(Sayı 84-85, 1992), ss.453-455; D 7. D. E.No:1984/805, K.No:1985/1274, **Danıştay Dergisi**,(Sayı 60-61, 1983), ss.304-309; D. 7. D. E.No:1988/1333, K.No:1989/1486, **Danıştay Dergisi**,(Sayı 76-77, 1983), ss.482-484; D.7. D. E.No:1985/873, K.No:1987/24, **Danıştay Dergisi**,(Sayı 78-79, 1990), ss.124-127; Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, E.No:1989/148, K.No:1989/131, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 78-79), ss. 124-127; D.7. D. E.No:1984/1275, K.No:1986/1159, **Danıştay Dergisi**,(Sayı 64-67, 1987), ss.256-262; D.7. D. E.No:1989/3937, K.No:1991/1653, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 84-85, 1992), ss.458-461.

rük kıymeti uygulamasının daha kolay anlaşılmasını sağlayacak, hem de anlaşmalarımızda tekrarı önlemiş olacaktır.

5.4.1. Cenevre Kıymet Sözleşmesi'ne Geçiş Nedenleri

Brüksel Kıymet Sözleşmesi yürürlükte iken, bu sözleşmeye yöneltilen eleştiriler, uluslar arası özeliği olan ve bütün ülkelerin ortak çıkarlarına cevap verecek bir başka sözleşmenin gerekliliğini ortaya çıkarmıştır.

Cenevre Kıymet Sözleşmesi'ne geçilmesinin temel nedenlerinden bazıları, gerçek kıymeti kavraması, keyfi ve fiktif uygulamalara yer vermemesi, uluslar arası ticaret kurallarına daha uygun ve daha modern olması, idarenin taktir hakkını sınırlaması, ihracatçıların maruz kaldıkları güçlükleri önlemek için GATT hükümlerinin daha açık ve kesin olarak ortaya konması ve ABD'nin Brüksel Kodu'na karşı olan menfi tutumu olarak sıralanabilir¹⁶².

Türkiye'de daha önce ifade ettiğimiz gibi bu sözleşmenin taraflarından birisi olmuştur. Görüntü itibariyle, gelişmiş ülkeler Cenevre Kıymet Kodunu ve az gelişmiş ülkeler ise Brüksel Kodunu benimsemiş gibi gözükse de Brezilya, Güney Kore, Uruguay gibi az gelişmiş ülkelerin de yavaş yavaş Cenevre Kıymet Kodunu benimsediği ve bu sözleşmenin Brüksel Sözleşmesi'nin yerini aldığı gözlenmiştir.

5.4.2. Cenevre Kıymet Sözleşmesinin Öngördüğü Kıymet

Cenevre Kıymet Sözleşmesi, öncelikle, ithal edilen eşya için fiilen ödenen gerçek fiyatı esas almaktadır¹⁶³. Bir başka deyişle fatura fiyatı ve dolayısıyla ithalatçı ve ihracatçı arasında kesinleşen fiyatı vergiye esas almaktadır. Brüksel Kodundaki gibi alıcı ve satıcının birbirlerinden bağımsız olmaları, fiyatın tam rekabet ortamında gerçekleşmesi gibi şartlar gerekli değildir¹⁶⁴.

Cenevre Kodu gümrük idaresini, kıymetin tayininde belirleyici unsur olmaktan çıkarmış, hem ithalatçının hem de gümrük idaresinin kıymetin belirlenmesi işlemlerine aktif olarak katılımlarını sağlamıştır. Belirlenen kıymetin doğrulu-

¹⁶² Böylece, başta ABD, Ortak Pazar ülkeleri, İskandinav Ülkeleri, Japonya ve İsrail gibi ülkeler olmak üzere, bir çok gelişmiş ve gelişmekte olan ülke, Brüksel Kodundan vazgeçmiş ve Cenevre Kıymet Kodunu kabul etmişlerdir.

¹⁶³ Balcı, a.g.e., s.22.

¹⁶⁴ Yıldız, a.g.e., s.23.

ğunu garanti altına alabilmek için gümrük idaresi ve ithalatçı arasında bir istişare işleminin gerçekleştirilmesi ön koşul olarak kabul edilmiştir.

Sistem gümrük idaresine aşağıda ayrıntılı bir şekilde açıklamaya çalışacağımız altı kıymet belirleme yönteminden birisini seçme imkanı tanımıştır. Yine aynı şekilde üye ülkeleri, CIF (maliyet, sigorta ve navlun), CF (maliyet ve navlun), veya FOB (güvertede teslim) değeri uygulamalarında serbest bırakmıştır. Dolayısıyla dileyen ülke CIF, dileyen ülke ise FOB uygulamasını seçebilecektir. İthal malının değerinin belirlenmesinde ise ithalatçı ülkenin pariteleri esas alınacaktır.

5.5. Gümrük Kıymetinin Tespitinde Kullanılan Yöntemler

Gümrük vergisinin matrahı hesaplanırken Cenevre Kıymet Sözleşmesi'nin öngördüğü altı yöntemden birisi uygulanır. Bu yöntemler sırasıyla, ithal eşyasının satış bedeli, aynı cins eşyanın satış bedeli, benzer cins eşyanın satış bedeli, ithal eşyasının veya aynı cins veya benzer cins eşyanın ithal ülkesindeki satış fiyatından hareketle satış bedelinin hesaplanması, maliyet bedelinden hareketle hesaplanan satış bedeli ve daha önceki yöntemlerden en uygun olanının esnek bir yaklaşımla uygulanması yöntemleridir¹⁶⁵.

Bu yöntemlerin uygulanması ile ilgili kural ise özetle şu şekildedir. İlk önce matrahın hesaplanmasında söz konusu eşyanın satış bedeli esas alınacaktır. Uygulamada ithalatın %90'dan fazlasına bu yöntem uygulanmaktadır. Eşyanın satış bedeli yoksa veya bu bedel gerekli koşulları taşııyorsa, önce aynı tür, sonra benzer eşyanın daha önce gümrük idaresinde kabul edilmiş "satış bedelleri" esas alınır. Bu mümkün değilse ithal eşyasının ya da aynı veya benzer eşyanın Türkiye'de tekrar satılması söz konusu ise, bu satış fiyatından Türkiye içerisinde yapılan giderler ile ortaya çıkan kar ve genel giderler veya komisyon tutarlarının düşürülmesi suretiyle gümrük kıymetine ulaşmak üzere geriye doğru gidilir. Bu da mümkün değilse, eşyanın yurt dışında oluşan imalat maliyetinden hareketle bu maliyet tutarına ortalama bir kar ve genel gider tutarının eklenmesi suretiyle gümrük kıymetine ulaşılır. Eğer bu yöntem de kullanılmazsa özellikle yukarıda belirttiğimiz yöntemlerin esnek bir şekilde yorumlanması yoluna gidilir.

¹⁶⁵ Bkz., Kabaalıoğul, Tokyo Round- 2, a.g.e., ss.57-60; Balcı., a.g.e., ss. 20-29.

Böylece, yöntemlerin sırayla uygulanması sayesinde ithal eşyasının gümrük kıymetine mutlaka ulaşılması sağlanır. Anlaşmada öngörülen koşulla çelişmemek koşuluyla farklı yollar izlemek de mümkündür. Aşağıda bu yöntemlerden her biri hakkında bilgi verilmeye çalışılacaktır.

5.5.1. Satış Bedeli Yöntemi

Gümrük kıymetinin belirlenmesinde en çok kullanılan yöntem satış bedeli yöntemidir. Satış bedeli, ithal eşyasının gerçekte ödenen veya ödenecek fiyatıdır¹⁶⁶. İthalatçının satıcıya yapacağı ödemenin nakit olması gerekmez. Ödemenin akreditif ya da ciro edilebilir bir kıymetli evrak kullanılarak yapılması da mümkündür. Alıcının kendi hesabına yaptığı ödemeler ise satıcının yararına da olsa satıcıya yapılmış dolaylı bir ödeme olarak nitelenmez.

Bu yöntemin kullanılabilmesi için öncelikle satış olarak kabul edilebilecek bir ticari işlemin olması ve bu ticari işlemin ithal ülkesine ihraç amacıyla bir satış sırasında ortaya çıkması gerekir¹⁶⁷. Bunun için satışın belli bir ihraç ülkesinde gerçekleşmiş olması gerekmez. İthalatçının söz konusu son satışın eşyanın ithal ülkesine ihraç amacıyla yapıldığını ispatlaması yeterlidir. Dolayısıyla, satış bedeli yöntemi yalnızca gerçek bir eşya transferi ile sonuçlanan ticari muamelelerde kıymetin belirlenmesi sırasında kullanılabilir.

Satış bedeli yönteminde *faturanın* önemli bir yeri vardır. Ancak uygulamada fatura fiyatının sağlıklı bir şekilde oluşmasını önleyecek durumlara karşılaşılabılır. Bu durumda fatura fiyatına itibar edilmez. Bir başka deyişle satış bedeli yöntemi uygulanamaz. Fatura bedeline itibar edilmeyecek durumlar ise şunlardır;

i. İthalata esas oluşturan işlemin, satış işlemi yerine, hediye, numune, reklam ve hibe gibi karşılıksız bir işlem olması ya da kira, finansal kiralama,

¹⁶⁶ Gerçekte ödenen veya ödenecek fiyat, alıcı tarafından satıcıya veya satıcının yararına yapılan veya yapılması gereken toplam ödemedir. Bkz., Balcı, GATT Kıymet Anlaşması, a.g.e., s.13.

¹⁶⁷ Çetin İnanç, Celal Akkaya, **Gümrük Birliği Uygulamasında Sorulu-Cevaplı Gümrük El Kitabı**, (Kaya Matbaası, İstanbul Ocak 1996), ss. 1-5.

konsinyasyon¹⁶⁸ gibi satış dışında bir işlem olması hallerinde herhangi bir satış bedelinden söz edilmez¹⁶⁹.

Bu durum özellikle son zamanlarda ülkemizde de yaygınlaşan finansal kiralama sözleşmeleri açısından önemlidir¹⁷⁰. Yurt dışından yapılan kiralamalarda bazı mallar (özellikle tercihli ticaret kapsamındaki mallar), belli koşullar altında, geçici ithalat statüsünde¹⁷¹, gümrük vergilerinden muaf olarak yurda sokulurlar ve doğabilecek gümrük vergisi ve diğer mail yükümlülükleri teminata bağlanır. Bu uygulama yatırımcılara dolaylı da olsa ek bir işletme sermayesi imkanı yaratır. Finansal kiralamaya konu mal Gümrük Bölgesi'ne girişteki özelliklerini koruyarak vade sonunda kiralayana iade edilirse, malın vade sonunda Türkiye'ye kesin ithali sağlanırsa ve vade sona ermeden, teminat altındaki malı kapsayacak şekilde, gümrük vergileri idare tarafından kaldırılırsa teminat çözülür¹⁷². Dolayısıyla kiralama işlemlerinde gümrük vergisi yükümlülüğü sözleşme süresince doğmaz. Bu süre zarfında bir teminat yükümlülüğü bulunmaktadır. Sözleşme sonucunda gümrük gözetiminde olan kiralamaya konu bir malın gözetimden, satış veya başka bir biçimde çıkışı ile gümrük yükümlülüğü doğmaktadır¹⁷³.

¹⁶⁸ Konsinyasyon amacıyla ithalatta eşya ithal ülkesine bir satış işleminin sonucu değil mümkün olacak en yüksek fiyattan eşyayı tedarik eden adına satılmak amacıyla gönderilir. Örneğin, üretici firmanın (ihracatçı) ithal ülkesindeki aracı firmaya, satılmak üzere gönderdiği eşyanın ithal ülkesindeki aracı firma tarafından satışından elde edilen bedelden, aracı firmanın yapmış olduğu giderler ve kendi ücreti düşüldükten sonra kalan tutar üretici firmaya transfer edilir.

¹⁶⁹ Bir satıştan söz edebilmek için iki ayrı gerçek veya tüzel kişi gereklidir. Bkz., Yaşar., **a.g.t.**

¹⁷⁰ Finansal kiralama, belli bir süre için, kiralayana ve kiracı arasında imzalanan ve kiracı tarafından seçilip kiralayana tarafından satın alınan bir malın, mülkiyeti kiralayanda, kullanım hakkını ise belli bir miktar ödemesi karşılığında kiracıya bırakılan bir sözleşmeye dayanan finansman modelidir.

¹⁷¹ Finansal kiralama, kesin ithalat olarak değil, geçici ithalat olarak değerlendirilir. Ayrıca, finansal kiralama işlemi bir satış değil kiralama işlemidir.

¹⁷² Gümrük Yönetmeliği, m. (800/b) vergilerin idarece kaldırılmasına karar verilmesinin yükümlülüğü sona erdireceğini hüküm altına alınmış. ancak, vergilerinin kaldırılması halinde teminatın ne olacağına ilişkin net bir ifadeye yer vermemiştir. Bu durumda da teminatın çözülmesi yerinde olacaktır. Ufuk Selen, "Finansal Kiralama Konusu İthal Malının 4458 Sayılı Gümrük Kanunu Karşısında Durumu", **Gümrük Dergisi**, (S.36, Mart 2001), ss. 59-73.

¹⁷³ Finansal kiralama işlemlerinde iki tarafın varlığı, akla mükellefin kim olacağı sorusunu getirmektedir. Teminat yükümlülüğü kiralayana tarafından karşılanırken vade sonunda mülkiyetin kiracıya veya üçüncü bir şahsa geçmesi halinde ise o kişi tarafından yükümlülüğün ifa edilmesi gerektiği, kiralamaya konu mala kendi bilançosunun aktifinde yer veren amortismanlarını gider olarak gösterebilen *kiralayanın* satış gerçekleşene kadar mali yükümlülükleri üstlenmesinin daha doğru olacağını savunan bir görüş için bkz., Selen, **a.g.e.**

ii. Eşyanın ithalatçı tarafından elden çıkartılması veya kullanılmasının satıcı tarafından kısıtlanması durumunda da, bu tür bir kısıtlamanın satış bedelini azaltıcı yönde etkisi olacağından satış bedeli gümrük kıymetine esas alınmaz¹⁷⁴.

iii. Eşyanın ithalatçıya satışı veya bu satışa ait fiyatın, kıymeti belirlenemez türden herhangi bir koşul veya edim konusu olması (fiyat ve satış konusunda eşyanın değerinin tespitini engelleyecek koşulların bulunması) durumunda da satış bedeli gümrük kıymetine esas alınmaz. Öte yandan, söz konusu koşul veya edimin kıymeti biliniyorsa, satış bedeli gerekli düzeltme yapıldıktan sonra gümrük kıymetine esas alınabilir. Ancak, böyle durumlarda göz önüne alınması gereken husus, koşul veya edimin eşyanın satış fiyatı ile ilgili olmasıdır.

iv. Bağlı satış (tie in sale) olarak adlandırılan¹⁷⁵, bir satış sözleşmesinin taraflarının bu sözleşmeden doğan borçlarının başka sözleşmelerden veya aynı sözleşmeden doğan başka borçları ile iç içe girmesi durumu ile takas şeklinde gerçekleşen satış işlemlerinde de, satış bedelinin gerçeği yansıtmasına olanak kalmadığından satış bedeli gümrük kıymetine esas alınmaz.

v. Gönderenin mülkiyetinde kalmak üzere bir eşyanın ödünç verilmesi, gönderenin ithal ülkesinde imha edilmek üzere ithalatçıya ödemede bulunduğu atık, artık veya kırpıntı şeklindeki eşyanın ithalinde, bu yöntem uygulanamaz¹⁷⁶.

vi. İthalatçı ile satıcı arasındaki sözleşmeye göre, ithal eşyası belirli bir satış bedelinden satılmakla beraber, bu eşyanın daha sonra başka bir ithalatçı tarafından satılması veya kullanılması sonucu doğan hasılatın bir bölümünün satıcıya doğrudan veya dolaylı olarak intikal ettirilmesi söz konusu ise satış bedelinin gümrük kıymetine esas alınması mümkün değildir. Çünkü ithal anındaki satış bedeli daha sonra elde edilecek hasıladan alıcının satıcıya vereceği pay kadar azalacaktır. Ancak bu pay kesin tutar olarak biliniyorsa satış bedeli gerekli düzeltmeler yapıldıktan sonra gümrük kıymetine esas alınabilir. Bu durumun en sık

¹⁷⁴ Balcı, GATT Kıymet Anlaşması, a.g.e., s.12.

¹⁷⁵ Bağlı satışlar iki kategoriye ayrılır. Birinci durumda eşyanın fiyatına, ikinci durumda ise satışına ilişkin bir koşul veya edim söz konusudur. İlk durumda bir ticari işleme ait fiyat alıcı ile satıcı arasındaki diğer ticari işlemlerin koşullarına bağlı olarak belirlenir. İkinci durumda ise bir ülkeye yapılan satışın o ülkede yapılan alışla yakın ilişki içerisinde bulunması söz konusudur. Sık karşılaşılan bu uygulamalar arasında trampa, takas (barter), karşı satın alma, geri satın alma, kliring, üçlü ticaret, swap ve ofset sözleşmeleri bulunmaktadır. Bkz., Yaşar., a.g.t.

¹⁷⁶ Yaşar., a.g.t.

rastlanan örneği kar paylaşımıdır. Bu tür bir ödeme nedeniyle düzeltme yapılabilmesi için ise yeterli bilginin bulunması gerekir¹⁷⁷.

vii. Alıcı ile satıcı arasındaki ilişki fiyatı etkiliyorsa satış bedeli gümrük kıymetine esas alınmayacaktır¹⁷⁸. Anlaşılacağı üzere daha önceki sistemin tersine, alıcı ile satıcı arasındaki ilişki tek başına satış bedelinin reddini gerektirmektedir.

viii. Hasara uğraması veya daha önce öngörülen spesifik özelliklerini taşı-maması nedeniyle satış sözleşmesindeki şartlara uymayan eşya için satış sözleşmesinde yer alan satış bedeli, gerçek bedeli yansıtmayacağından gümrük kıymetine esas alınmaz.

ix. GATT Kıymet Komitesi bir kararıyla gümrük idarelerine yeni bir olanak daha tanımıştır. Gümrük idarelerinin mükelleflerin beyanını tatminkar bulmaması ve istemiş olduğu ilave bilgi ve belgeleri mükellefçe sağlanmaması veya bu belgelerin de tatmin edici bulunmaması durumlarında mükellefin beyan ettiği satış bedelini esas alan gümrük kıymeti gümrük idarelerince reddedilebilecektir¹⁷⁹.

x. Yüksek değerli bir eşyanın düşük bedelle düşük bedelli bir eşyanın ise yüksek değerle ithaline olanak sağlamak üzere eşyanın toplam bedelinin iki ya da daha fazla faturaya bağlanması, tek fiyat üzerinden farklı eşyaların satılıp fatura edilmesi, tek fiyat üzerinden satılıp fatura edilen farklı kalitedeki eşyaların yalnızca bir bölümünün ithal ülkesine kesin ithal için beyan edilmesi ile yalnızca gümrük tarifesi veya diğer nedenlerden dolayı farklı eşyanın aynı ticari işleme tabi tutularak ayrı fiyatlardan fatura edilmesi şeklindeki tek fiyat üzerinden yapılan perakende satışların varlığı durumunda da satış bedeli yöntemi kullanılamaz¹⁸⁰.

Böyle bir ilişkinin varlığı tek başına fatura fiyatının değerlemeye esas alınmasını önlemez. Önemli olan bu ilişkinin fatura fiyatını etkilediğinin belirlenmesidir. Bu tür bir ilişkinin varlığı durumunda, mükellefe bir ispat hakkı tanımıştır. Mükellefin, fatura fiyatından hareketle bulunan değerlerin 2, 3, 4 veya 5 inci değerlendirme

¹⁷⁷ Yaşar., a.g.t.

¹⁷⁸ Alıcı ile satıcı arasında bir ilişkinin bulunduğu kabul edilen şunlardır: i. Alıcı ile satıcının birbirlerini memuru ya da yöneticisi olması, ii. Alıcı ile satıcının birbirleri ile yasla ortaklık ilişkisi içerisinde olması, iii. Alıcı ile satıcının işçi-işveren ilişkisi içerisinde olması, iv. Alıcı ve satıcının her ikisini oy hakkı veren hisse senedi veya sermaye payların en az %5'inin aynı şahsa ait olması, v. Birinden birini doğrudan veya dolaylı olarak diğerinin kontrolü altında olması, vi. Her ikisinin de bir üçüncü şahsın doğrudan veya dolaylı olarak kontrolü altında olması, vii. Her ikisinin birlikte doğrudan veya dolaylı olarak üçüncü bir şahsı kontrolü altında tutması veya viii. Aynı ailenin üyeleri olmaları.

¹⁷⁹ Balcı, GATT Kıymet Anlaşması, a.g.e., s.13.

¹⁸⁰ Yaşar., a.g.t.

yöntemlerinden herhangi birine göre bulunacak değerle aralarında bariz bir fark bulunmadığını ispat etmesi durumunda, gümrük idaresi taraflar arasındaki ilişkinin fiyatı etkilemediğini kabul eder. Ancak bu olanağın kullanılması sırasında gerektiğinde, ticari düzey ve miktar da dahil olmak üzere emsal kıymetlerin tüm unsurları ile dikkate alınması gerekir¹⁸¹.

Eşyanın satış bedelinin gümrük kıymetine esas alınamayacağı hallerden bazılarında, satış bedelinin gerçeği yansıtmasını sağlayabilecek objektif ve ölçülebilir verilere dayanan bir düzeltme yapılması olanağı doğabilir¹⁸². Bu durumlarda da satış bedeli gerekli düzeltmelerden sonra gümrük kıymetine esas alınır. Bu durumlar aşağıda sıralanmaya çalışılmıştır.

i. Alıcının üstlendiği, ancak fiyat içerisinde yer almayan satın alma komisyonu dışındaki komisyon ve tellaliye fiyata dahil edilir¹⁸³. Burada hareket noktası satıcının, satış işlemine aracılık edenlere ödemek durumunda olduğu komisyon ve tellaliyenin normalde fiyat içerisinde ithalatçıya doğrudan doğruya yansıtılacağı ya da alıcıdan bu kişilere karşı borcunu isteyeceğidir. Birinci durumda fiyat içerisinde yer alan tutarın ikinci durumda da fiyata ilave edilmesinin istenmesi doğaldır. Ancak satın alma komisyonları hariç tutulmuştur. Çünkü satın alma komisyonlarını aracı, alıcıyı temsil etmesi karşılığı almaktadır. Bu nedenle de bu tür komisyonların eşyanın fiyatı ile bir ilgisi kalmamaktadır¹⁸⁴.

ii. Fiyata dahil olmayıp da alıcının üstlendiği ithal eşyası ile bütünlük arz eden ve gümrük işlemleri sırasında söz konusu eşyadan ayrı bir muameleye tabi tutulmayan eşya kaplarının bedelleri ve işçilik ve malzeme giderleri dahil ambalajlama giderlerinin de fiyata ilavesi gerekir¹⁸⁵.

iii. Fiyata dahil olmayıp da ihraç amacıyla satışında kullanılmak üzere alıcı tarafından doğrudan veya dolaylı olarak, bedelsiz veya düşük bedellerle sağlanan, fiyata dahil edilmemiş, ithal edilen eşyanın imalinde kullanılan, hammadde, malzeme, parça vb, ithal edilen eşyanın imali için kullanılan araç, gereç, kalıp vb, ithal edilen eşyanın imali sırasında tüketilen maddeler ve ithal edilen eşyanın imali için gereken ve ithal edilen ülke dışında ifa edilen plan, proje, dizayn gibi

¹⁸¹ İnanç. Akkaya, **a.g.e.**, s.27-37.

¹⁸² Balcı., **a.g.e.**, s.15

¹⁸³ GATT VII, (md8/1(a)(i).

¹⁸⁴ Balcı. **a.g.e.**, s.14-15

¹⁸⁵ GATT VII, (m, 8/1(a)(ii).

hizmetler için yine fiyattan pay verilir, bir başka deyişle bunların karşılığı olan bedeller matraha dahil edilir¹⁸⁶.

iv. İthal eşyasının satış koşulu olarak alıcının doğrudan veya dolaylı olarak ödemesi gereken, fiyata dahil edilmemiş münhasıran ithal eşyası ile ilgili royalti ve lisans ücretleri¹⁸⁷ fiyata ilave edilir. Patent, ticari marka, telif hakkı da royalti ve lisans ücretinin kapsamına girer. Ancak, eşyanın ithalinden sonra ülke içerisinde çoğaltılması hakkı için yapılan ödemeler, fiyata dahil edilmez. Ayrıca, eşyanın, ithalattan sonra ülke içerisinde dağıtımını veya tekrar satışı hakkını elde etmek için ithalatçının satıcıya yapacağı ödeme, eşyayı satabilmek için ödenmesi şart koşulmamışsa, tümüyle ayrı bir ticari işlem olarak nitelenerek fiyata dahil edilmez.

v. Ülkemizde CIF esasını benimsendiğinden eşyanın ithal liman veya mahalline kadar yapılan nakliye, sigorta ve yükleme boşaltma giderleri de gümrük kıymetinin tespitinde göz önüne alınır.

vi. Satıcının satış bedelinin peşin ödenmesi nedeniyle veya satın alınan miktara bağlı olarak iskonto yapması mümkündür. Ticari teamüllere uygun miktarları aşmaması, fatura ve belgelerde gösterilmiş olması ve ithal eşyası ile ilgili olması koşuluyla bu iskontoların gümrük kıymeti dışında tutulması gerekir.

vii. Eşyanın daha sonra tekrar satılması, herhangi bir şekilde elden çıkarılması karşılığında elde edilen hasıllardan doğrudan veya dolaylı olarak satıcıya intikal edecek olan kısmı da matraha dahil edilecek bir başka unsurdur.

5.5.2. Aynı Eşyanın Ve Benzer Eşyanın Satış Bedeli Yöntemleri

Satış bedeli yöntemine göre kıymeti belirlenemeyen eşyanın gümrük kıymeti, aynı eşyanın satış bedeli yöntemine göre bundan da sonuç alınamaması durumunda benzer eşyanın satış bedeli yöntemine göre belirlenir. Aralarındaki yakın ilişkiden dolayı, bu iki yöntem aynı başlık altında incelenecektir.

¹⁸⁶ GATT VII, (m, 8/1(a)(iii).

¹⁸⁷ Royalti ve lisans ücreti deyimi; ithal eşyasının imalatı, ihraç edilmek üzere satışı veya kullanımı ya da yeniden satışı ile ilgili olarak patent, dizayn, know-how, model, marka, tescilli tasarım, telif hakkı ve imalat prosesleri gibi adlar adı altında yapılan ödemeleri ifade eder.

Aynı eşyanın satış bedeli matraha esas olarak alınacaksa¹⁸⁸, kıymeti belirlenecek eşya ile aynı cins eşyanın, aynı ülkeden ithal edilmiş olması, ithal tarihlerinin birbirlerine yakın olması ve aynı ticari düzeyde olmaları gerekir¹⁸⁹.

Eğer, kıymeti belirlenecek eşya ile aynı olan eşyanın aralarında, ticari düzey farkları (toptancıya, perakendeciye yada nihai tüketiciye satış), miktar farkları ya da ticari açıdan önem arz eden diğer bazı farklar (nakliyat türü ve/veya nakliye mesafesi nedeniyle nakliye giderlerindeki farklılıklar gibi) bulunuyorsa, tespit edilen bu farklara göre eşyanın satış bedeli ilave ya da indirim yapılarak düzeltilir. Bir başka deyişle aynı eşyanın satış bedeli yönteminin uygulanmasında gümrük idaresi mümkün olduğunca kıymeti belirlenecek eşya ile aynı ticari düzey ve yaklaşık aynı miktardaki eşyaya ilişkin satışı esas alır.

Eğer böyle bir satış yoksa o zaman da durumuna göre, aynı ticari düzeyde fakat farklı miktarda yapılan bir başka satışı veya farklı ticari düzeyde ancak yaklaşık aynı miktarda olan bir başka satışı bu da mümkün olamıyorsa farklı ticari düzey ve farklı miktardaki bir başka satışı esas alır. Bu üç durumdan herhangi birisine uyan bir satış saptarsa yerine göre sadece miktar faktörü için ya da sadece ticari düzey faktörü için veya hem ticari düzey hem de miktar faktörleri için bir düzeltme yapar. Bu şekilde yapılan değerlendirme sonucunda birden fazla alım-satım bedeli bulunursa, değerlendirme en düşük bedel üzerinden yapılır.

Aynı eşyanın satış bedeli yöntemine göre belirlenemeyen ithal eşyasının gümrük kıymeti aynı ithal ülkesine ihraç amacıyla satılan ve kıymeti belirlenecek eşya ile aynı veya yakın bir tarihte ihraç edilen benzer eşyanın satış bedeli yöntemine göre belirlenir¹⁹⁰. Aynı eşyanın satış bedeli yöntemine göre matrahın tespitinde geçerli olan kuralları, benzer eşyanın satış bedeli yöntemi için de geçerlidir. Mükerrerlikten kaçınmak için bu hususlara tekrar değinilmemiştir. Bu iki yöntemin kullanılmasında karşılaşılan ortak sorun, hem Brüksel Kodu'nda hem de

¹⁸⁸ Aynı cins eşya deyimi; fiziksel özellik, kalite ve tanındığı özellikleri dahil olmak üzere her hususta aynı olan ve aynı ülkede ve kıymeti belirlenecek eşyanın üreticisi tarafından üretilmiş eşyayı (görünüşteki küçük farklılıklar diğer hususlarda tanıma uyan eşyanın aynı eşya sayılmasını önlemez) ifade eder. Kıymeti belirlenecek eşyanın üreticisi tarafından üretilmiş aynı eşyanın bulunmaması durumunda ihraç ülkesinde bulunan başka bir kişinin ürettiği aynı eşya göz önüne alınır.

¹⁸⁹ Balci, 1993 Yılından Beri , a.g.e., s.26.

¹⁹⁰ Benzer eşya; her hususta aynı olmamakla birlikte aynı işlevi görmelerini ve ticari olarak birbirlerini ikame edebilmelerini mümkün kılan, benzer özellik ve benzer unsurları bulunan ve aynı ülkede üretilmiş olan eşyayı (eşyanın kalitesi, tanındığı özellikleri, bir ticari markasının bulunması, eşyanın benzerliğinin belirlenmesinde göz önüne alınacak faktörler arasında yer alır) ifade eder.

Cenevre Kodu'nda da yer alan ve birbirlerine yakın olan aynı ve benzer eşyanın tanımlarındaki küçük farklılıkların gümrük idarelerince yanlış yorumlanmasıdır. Ör, bütün 2001 model E200 Mercedes otomobiller aynı eşyadır. Birisinin siyah ötekinin beyaz olması görünüşteki küçük farklılıklardır. Eğer model, tip, kalite, fiziksel özellik gibi farklılıklar varsa ancak o zaman aynı eşyadan söz etmek mümkün değildir¹⁹¹. Bu türden yorum farklılıklarının aynı eşyanın kavranmasında dolayısıyla matrahın tespitinde güçlükler doğurduğu bir gerçektir.

5.5.3. İndirgeme Yöntemi

İlk üç değerlendirme yönteminin uygulanamaması durumunda, mükellefin 5 inci yöntem olan "eşyanın ihraç ülkesindeki üretim maliyetine dayalı hesaplama yönteminin" uygulanması hususunda bir talebi yoksa indirgeme yöntemi kullanılır.

Bu yöntemde, kıymeti belirlenecek eşya ya da aynı veya benzer eşyanın ithal ülkesindeki satış fiyatından (yurt içi fiyatından) hareket edilir. Ayrıca, değerlemeye esas alınacak eşyanın ithal edildiği koşullarda satılması gerekir. Ancak eşyalar işlendikten sonra satışa sunuluyorsa, mükellefin talebi üzerine yurt içinde yapılan en büyük miktardaki satışa ait birim fiyat, işleme sonucunda sağlanan katma değer miktarı düşürülerek değerlemeye esas alınır.

Değerlemede daima en büyük miktarda yapılan satıştan hareket edilir¹⁹². Yurt içerisinde yapılacak satışla değeri belirlenecek eşyanın ithal tarihleri birbirlerine yakın olmalıdır.

Bu tür bir satış yoksa, ithal tarihinden itibaren 90 günü geçmemek üzere en erken tarihteki satış esas alınır.

Yurt içerisindeki satışlarda alıcı ile satıcı arasında ilişki bulunmaması gerekir. İthal eşyasının kıymeti ise, aşağıda belirtilen yurt içerisinde yapılan harcamalar indirildikten sonra tespit edilir¹⁹³.

- i. ithal edilen eşyanın dahil olduğu sektör ürünlerinin satışında genellikle ödenen veya ödenmesi kararlaştırılan komisyon veya satış karı ve genel giderler için yapılması mutata olan ilaveler (genel gider payları),
- ii. İthal ülkesinde gerçekleşen mutata taşıma, sigorta vb giderler,
- iii. Gerekli hallerde ithal liman veya yerine kadar yapılan taşıma giderleri, bu yerlerde yapılan boşaltma giderleri ve sigorta giderleri,

¹⁹¹ Yıldız., a.g.e., s.42.

¹⁹² En büyük miktardaki satışa ait birim fiyat; satıcıdan müstakil alıcılara ithal edildikten sonraki, ilk ticari düzeyde, farklı fiyatlardan yapılan satışlardan en yüksek sayıda birimin satıldığı fiyattır.

¹⁹³ Geniş bilgi ve örnek uygulamalar için bkz., Yaşar., a.g.t.

- iv. İthal veya satış nedeniyle ithal ülkesinden alınan gümrük vergileri ve anti-damping vergileri ve telafi edici vergiler¹⁹⁴.

5.5.4. Hesaplanmış Kıymet Yöntemi

Bu yöntemde göre ithal eşyasının gümrük kıymeti, kıymeti belirlenecek eşyanın ihraç ülkesindeki üretim maliyeti esas alınarak belirlenir. Bu yöntemin uygulanması için ithalatçının gerekli bilgi ve belgeleri gümrük idaresine ibraz etmesi ve bu bilgi ve belgelerin doğruluğunu ispata hazır olduğunu üretici ülke makamlarından alacağı belge ile tevsik etmesi gerekir. Bu yöntemde ithal edilen eşyanın imaline ilişkin muhasebe kayıtlarından hareket edilir. Öte yandan imalatçının gümrük makamlarının yetki alanı dışındaki bir başka ülkede bulunması nedeniyle yöntemin uygulanması genellikle satıcı ve alıcının birbirlerine bağlı olduğu durumlarla sınırlıdır. Genel olarak kıymet, maliyet ve giderlerin, işleme giderlerinin, kar ve genel giderlerin, sigorta ve navlun giderlerin toplanması ile belirlenir¹⁹⁵. Değerleme yapılırken kıymete dahil edilmesi gereken unsurlar ise şunlardır:

- i. İmalat sırasında kullanılan malzeme, işlem ve üretim yöntemlerinin maliyet veya değerleri. Bu maliyet ve değerler, ihraç ülkesindeki genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine göre tutulmuş kayıtlar esas alınarak hesaplanır.
- ii. Değerlemesi yapılacak eşya ile aynı sektöre ait olup, ihracatçı ülkede üretilen ve söz konusu ülke tarafından ithal edilen eşyanın satışında mutad olan kar ve genel giderler toplamı. Bu genel giderler, eşyanın ihracı amacıyla yapılan doğrudan ya da dolaylı üretim ve satış giderlerinden, ithal eşyasının üretiminde kullanılan malzeme ve yapılan diğer imal işlemlerinin bedel ve kıymetlerine girmeyenleri, kapsar.
- iii. Değerlemede eşyanın CIF kıymeti kullanılıyorsa, giriş liman veya mahalline kadar yapılan nakliye, sigorta ve bunlarla ilgili harcamalar.

5.5.5. Geri Dönüş Yöntemi

Son değerlendirme yöntemi daha önce uygulanmak istenen ancak öngörülen koşulların bulunmaması nedeniyle uygulanamayan önceki değerlendirme yöntemlerinden en uygun olanın daha esnek bir yaklaşımla uygulanmasıdır.

Ancak bu yöntemde göre gümrük kıymeti belirlenirken, keyfi, fiktif veya kullanılması yasaklanmış olan kıymet tespit yöntemlerinin kullanılmaması, gümrük kıymetinin doğru, makul, adil yeknesak ve tarafsız olması ve mümkün olduğunca ticari gerçekleri yansıtması gereklidir.

¹⁹⁴ Telafi edici vergi, ithalat sırasında alınmayan ancak ihracat sırasında alınması gereken vergidir. Dahilde İşleme Rejim Kararı, (m, 15).

¹⁹⁵ Gökçe- Ünal, Gümrük Kıymet Kodu, a.g.e., s36.

Geri dönüşüm yönteminde aşağıdaki fiyat ve kıymetler, gümrük kıymetine esas alınmaz¹⁹⁶.

- i. ithal ülkesinde imal edilen eşyanın bu ülkedeki satış fiyatı,
- ii. Gümrük açısından iki alternatif değerden yüksek olanının kabulüne olanak verecek bir değerlendirme sistemi
- iii. ihraç ülkesinin iç piyasasındaki fiyatlar,
- iv. Hesaplanmış kıymet yöntemine göre değer kapsamına girenler dışında kalan üretim masrafları
- v. Üçüncü bir ülkeye yapılan ihracata ilişkin fiyatlar,
- vi. Minimum gümrük değeri,
- vii. Keyfi veya fiktif değerler.

Bu yönteme göre matrahın belirlenmesinde büyük ölçüde daha önce belirlenmiş gümrük kıymetlerinin esas alınması gerekir.

Birden fazla yöntemin esnek bir şekilde kullanılması mümkünse yöntemlerin normal sırası takip edilir.

Ancak bu yöntemler geri dönüşüm yönteminin hükümleri ve amaçlarına uygun olarak makul bir esneklikle uygulanmalıdır. Örneğin değerlemede kullanılan eşyaların satış ve ithal tarihleri ile değerlendirilmesi yapılacak eşyanın ithal tarihlerinin birbirlerine yakın olması koşuluna daha esnek yaklaşılabilir, aynı cins veya benzer eşyanın, değerlendirilmesi yapılacak eşya ile aynı ülkeden ithal edilmiş olması şartı aranmaya bilir, aynı cins veya benzer eşyanın hesaplanmış kıymet yöntemine göre maliyet bedelinden hareketle hesaplanacak değeri kullanılabilir, veya indirgeme yöntemindeki 90 gün koşulu esnek bir şekilde uygulanabilir. Ancak bu esnekliğin sınırlarının ne olacağı, hangi değer ve fiyatların değerlendirilmesinde kullanılacağına da sınırları vardır. Bunlarda yukarıda yedi bent halinde sayılmıştır.

5.6. Türkiye’de Kıymet Uygulaması

Bu kısımda, ülkemizde gümrük kıymetinin nasıl tespit edildiğine, kıymete nelerin dahil edilip nelerin dahil edilemeyeceğine ve özel bazı kıymet uygulamalarına yer verilecektir. Açıklamalarda Kanun metninden ziyade yorumlara ve idare ile yükümlü arasında yaşanabilecek uyuşmazlıklara değinilmeye çalışılacaktır.

¹⁹⁶ a.g.e., s37.

5.6.1. Gümrük kıymetinin tespitinde izlenecek yol

Ülkemizde de eşyanın gümrük kıymeti, Cenevre Kıymet Sözleşmesinin öngördüğü yöntemlerin *sırasıyla* uygulanması yoluyla tespit edilir¹⁹⁷.

İthal eşyasının kıymeti öncelikle eşyanın satış bedelidir¹⁹⁸. Ancak satış bedelinin gümrük kıymetine esas alınabilmesi için Cenevre Sözleşmesi'nde ifade edilen kısıtlamalar dışında hiçbir kısıtlamaya tabi olmaması gerekir.

Gümrük idaresi, eşyanın satış fiyatı konusunda şüpheye düştüğü takdirde, gerekli incelemeyi yapabilir.

Bu inceleme sayesinde, malın gerçek değerinin ortaya çıkarılması ve ithalatçıların yurt dışındaki satıcıyla anlaşıp, malı gerçek değerinden daha düşük fiyatla satılmış gibi göstererek daha az vergi ödemeleri de engellenmiş olur¹⁹⁹.

Satış bedeli yöntemine göre belirlenemeyen gümrük kıymeti, aynı eşyanın satış bedeline göre, aynı eşyanın satış bedeli yöntemlerine göre belirlenemeyen eşyanın gümrük kıymeti ise benzer eşyanın satış bedeline göre belirlenir.

Aynı veya benzer eşya için birden fazla satış bedeli tespit edilirse, ithal eşyasının gümrük kıymetini belirlemek üzere bunlardan *en düşük olanı*, daha sonra ise sırasıyla indirgeme yöntemi ve hesaplanmış kıymet yöntemleri kullanılır²⁰⁰.

Uygulamada, aynı eşyanın satış bedeli yönteminin kullanılma imkanı kalmadığı durumlarda, benzer eşyayı emsal olarak alırken, gümrük idaresinin benzerliğin kriterlerini açıkça ortaya koymadan *genel ifadelerle* bir başka eşyayı emsal aldığı gözlenmektedir²⁰¹.

¹⁹⁷ Eşyanın satış bedeline göre kıymetini tayin etme imkanı varken diğer yöntemler uygulanarak kıymetin tespit edilmesi mümkün değildir. Bkz., D. 7. D. E.No: 1996/2116, K.No:1997/1014, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 94, 1998, ss. 415-422); D. 7. D. E.No: 1996/995, K.No:1997/2073, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 94, 1998, ss. 431-434); 1995/27 Sayılı ve 30.11.1995 Tarihli Gümrük Genelgesi.

¹⁹⁸ Danıştay, spesifik bir-iki olayda, eşyanın fabrika satış fiyatını (katalog fiyatı), ihraç fiyatı dolayısıyla satış fiyatı olarak kabul etmiş ve matraha esas almıştır. Bir başka olayda da, bedelsiz ithalat yoluyla getirilen eşyada, idarenin listeler halinde fiyatını belirlediği ve genelgelerle yayınladığı eşya için, bu listelerdeki kıymetin, kıymeti bu listelerde yer almayan eşya içinse Türkiye mümessilinden alınan fiyatın ithalatçıdan alınan fatura fiyatı ile mukayese edilerek bunlardan hangisi yüksekse o bedelin esas alınmasını öngörmüştür. D.7. D. E.No:1993/4590, K.No:1995/4940, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 91, 1996, ss.660-662), D.7. D. E.No:1987/3927, K.No:1991/2556, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 84-85, 1992, ss.451-453).

¹⁹⁹ Gümrük idaresine verilen, beyanı kontrol yetkisinin amacı konusunda bkz., Danıştay 7. D. E.No:1994/3838 K.No:1995/5373, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 91, 1996), ss.652-655.

²⁰⁰ Gümrük Yönetmeliği., (m. 87/f, m.. 90-93).

²⁰¹ D. 7. D. E.No:1994/1293 K.No:1996/1310, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 92, 1997), ss.534-538.; D.7. D. E.No:1994/4128 K.No:1996/753, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 92, 1997), ss.538-542; D. 7. D. E.No:1991/4742, K.No:1992/394, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 86, 1993, ss.362-365).

Bu türden uygulamaların yargı aşamasında idarenin aleyhine sonuçlanması muhtemeldir. Çünkü, bir eşyanın, nitelik, kullanım alanı ve ikame edilebilirlik gibi yönlerden ithal eşyasına emsal alınabilecek benzer bir eşya olduğunun varsayılabilmesi için, varsa eşyalar arasındaki *fiyat farklarının* da nazara alınması, idare tarafından somut olarak ortaya konması gereklidir. Benzerlik kriteri açıkça ortaya konmadan, genel ifadelerle bir başka eşyanın emsal alınacak eşya olarak kabulü mümkün değildir. Örneğin, bir başka eşyanın fiyatı emsal alınırken, emsaline göre eşyanın değerinin çok düşük olması ve bu düşüklüğün herkesçe malum olan üstü sebeplerden (1990 sonrası Körfez Savaşı gibi) kaynaklanması durumunda idarenin bu durumu göz önünde bulundurması gereklidir.

5.6.2. Gümrük Kıymetine Dahil Edilecek Unsurlar

5.6.2.1. Mevcut Yasal Düzenleme

Özü itibarıyla gümrük vergisinde, satıcıya ait masrafların gümrük kıymetine *ekleneceği*, alıcıya ait olanların ise *eklenmeyeceği* kabul edilir²⁰².

Gümrük kıymetine dahil edilecek unsurlar sırasıyla aşağıdaki gibidir.

- i. Alıcı ile satıcı arasındaki ilişkinin mahiyetinden doğan komisyonlar (satın alma komisyonları hariç), tellaliler, gümrük işlemleri sırasında söz konusu eşya ile tek eşya muamelesi gören kapların maliyeti, işçilik ve malzeme giderleri dahil ambalaj bedellerinin, eşyanın fiilen ödenen veya ödenecek fiyatına dahil edilmemiş ancak alıcı tarafından üstlenilen bölümleri.
- ii. İthal eşyasının üretim ve satışında kullanılmak üzere alıcı tarafından doğrudan veya dolaylı olarak bedelsiz veya düşük bedelle sağlanan, fiilen ödenmeyen veya ödenecek fiyata dahil edilmemiş olan İthal eşyasına katılan malzeme, aksam, parça vb, İthal eşyasının üretimi sırasında kullanılan araç, gereç, kalıp vb aletler, İthal eşyasının üretimi sırasında tüketilen maddelerin kıymetleri ve İthal eşyasının üretimi için gereken ve İthal ülkesi dışında gerçekleştirilen mühendislik, geliştirme, sanat ve çizim çalışmaları, plan ve taslak hazırlama hizmetlerinin kıymetlerinden verilecek uygun miktardaki paylar.
- iii. Kıymeti belirlenecek eşyanın satış koşulu gereği, alıcının doğrudan veya dolaylı olarak ödemesi gereken, fiilen ödenen veya ödenecek fiyata dahil edilmemiş olan royalti (kullanım hakkı karşılığı) ve lisans ücretleri.
- iv. İthal eşyasının tekrar satışı veya herhangi bir şekilde elden çıkarılması ya da kullanımından doğan hasılanın doğrudan veya dolaylı olarak satıcıya intikal eden kısmı.
- v. İthal eşya için giriş liman veya mahalline kadar yapılan nakliye ve sigorta giderleri.

5.6.2.2. Mevcut Yasal Düzenleme ile İlgili Değerlendirmeler

Gümrük Kanunu'na göre ambalaj bedellerinin eşyanın kıymetine dahil edilmemiş ancak alıcı tarafından üstlenilen bölümünün gümrük kıymetine dahil edileceği hüküm altına alınmıştır. Bu hüküm yanlış uygulamalara müsait gibi gö-

²⁰² Gümrük Yönetmeliği., (m. 95).

zükmetedir²⁰³. Bu hükme dayanarak, gümrük vergisinden kaçırmak amacıyla bağımsız bir eşyanın ambalaj olarak beyan edilmesi mümkündür. Bu sebeple nelerin ambalaj olarak kabul edilmesi gerektiğinin iyi analiz edilmesi gereklidir. Eşyanın fatura fiyatı aynı zamanda ambalaj bedelini de kapsıyorsa, ambalaj eşyanın tamamlayıcı bir parçası ise, eşyanın ambalajsız ithal edilmesi mümkün değilse (uçucu bir gazın taşınması için buna özgü bir tüpe ihtiyaç olması gibi, burada tüp ambalaj malzemesi olarak değerlendirilebilir) ve ambalaj için ayrı bir bedel *ödenmediği* sabitse, ambalajı ayrı bir eşya olarak kabul edip bunun için ayrıca ek tahakkuk yapılmasında yasal isabet bulunmamaktadır.

Royalti ve lisans ücretlerinin matraha dahil edilmesi ise bazı koşullara bağlıdır²⁰⁴. Ödemenin, kıymeti belirlenecek eşyayla ilgili ve bu eşyanın satış koşulu olarak yapılması gereklidir²⁰⁵.

Dünyanın pek çok yerinde olduğu gibi Türkiye’de de gümrük kıymetinin tespitinde CİF değer uygulanmaktadır²⁰⁶. Bu durum Gümrük Kanunu’umuzda, Türkiye’ye giriş liman ve mahalline kadar yapılan nakliye ve sigorta giderlerinin kıymete dahil edileceği şeklinde hüküm altına alınmıştır²⁰⁷. Ancak yasa hükmünde geçen *giriş limanı* ifadesinin ne anlama geldiğinin çok iyi belirlenmesi, deniz, hava ve kara yolu ile gelen eşyada giriş limanı ile kast edilen şey farklı olduğundan, sorunun her üç durum için de ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir²⁰⁸.

Deniz yolu ile gelen bir eşyada, giriş limanı eşyanın ülkeye giriş yaptığı değil, giriş beyannamesinin tescil edildiği limandır. Danıştay’ın bu husustaki görüşü: Giriş beyannamesinin tescil edildiği liman hangi limansa, o limana kadar olan

²⁰³ D.7. D. E.No:1991/1376, K.No:1992/245, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 86, 1993), ss.369-371.

²⁰⁴ Royaltinin matraha dahil edilmesiyle ilgili Danıştay’ın kabul ettiği koşul, sözleşmede, kullanım hakkının sadece lisans anlaşması kapsamındaki eşya ile sınırlı olması, üretilen nihai ürünün bedeli üzerinden yurt dışındaki yabancı firmaya royalti ödenmesi zorunluluğunun sözleşmede yer alması ve söz konusu eşyanın sadece lisansını veren kuruluştan ithal edilmesidir. D.7.D.E.No:1989/1594.K.No.1990/293, **Danıştay Dergisi**,(Sayı 80-82),1991,s.250-252.

²⁰⁵ Royalti ve lisans ücretlerinin, matraha dahil edilmesi gerektiği ile ilgili ilave bilgi için bkz., Kanada Yüksek Mahkemesinin GATT’ın VII’ maddesini kabul eden yasasının 48(5)(iv) maddesi gereği verdiği iki yeni karar., www.lexpert.ca/areas/commoditytax.html.

²⁰⁶ ABD, İngiltere, Şili, Honkong, Endonezya, Japonya, Papao Yenigine, Filipinler, Singapur, Güney Kore, Tayvan ve daha birçok dünya ülkesinde CIF değer kullanılmaktadır. Avustralya, Kanada, Yeni Zelanda, gibi ülkelerde ise FOB değer kullanılmaktadır. Dünya ülkelerinde uygulanan CIF ve FOB değerlerle ilgili geniş bilgi için bkz., <http://foserv2.ita.doc.gov/tic.nsf/>.

²⁰⁷ Geniş bilgi için bkz.. M.Emin Kaya, "Yatırım Teşvik Belgesi Açısından Gümrük Vergisi-Toplu Konut Fonu Muafiyet ile Çeki Listesi Uygulaması 1-2". **Maliye Postası Dergisi**, (15 Eylül 1997, Sayı 409), ss.27-32; (Sayı 410, 1 Ekim 1997), ss. 31-41.

²⁰⁸ Gümrük Yönetmeliği.. (m. 87/d).

navlun ve sigorta bedellerinin matraha dahil edilmesi şeklindedir²⁰⁹. Dolayısıyla gemi yükü bir eşyanın ülkeye giriş yaptığı limana kadar olan masraflar değil ülke içerisinde en son gümrük beyannamesinin tescil edildiği limana kadar olan navlun ve sigorta bedelinin gümrük kıymetine dahil edilmesi gerekir. Eğer sadece ilk giriş limanına kadar olan masraflar kıymete dahil edilirse, eşyanın daha sonra taşınacağı limana kadar olan masraflar gümrük kıymetinin dışında kalmış olacaktır. Bu da idarenin zararındadır.

Benzer uygulamanın hava yoluyla gelen eşyada da geçerli olması gereklidir. Çünkü Gümrük Yönetmeliği hava yolu ile gelen eşyada da giriş limanı olarak eşyanın boşaltıldığı liman ifadesini kullanmaktadır²¹⁰.

Karar yolu ile gelen eşyada ise, kara nakil vasıtalarının Türkiye'ye ilk vardıkları hudut gümrüğüne kadar olan masrafları (navlun dahil) satıcıya ait olduğundan gümrük kıymetine dahil edilmesi ve o andan sonra yapılacak olan masrafların ise gümrük kıymetinin dışında tutulması gerekmektedir. Bir başka ifadeyle kara yoluyla gelen eşyada giriş yeri kara nakil vasıtalarının ilk vardıkları hudut gümrüğüdür. Oysa ki gümrük idaresi zaman zaman giriş yeri olarak kati ithalatın ve gümrük işlemlerinin yapıldığı yer Gümrük Müdürlüğü'nü kabul etmekte ve eşya ilk giriş yaptıktan sonra, son vardığı gümrüğe kadar olan masrafları da matraha dahil etmektedir²¹¹. Bu durum mükellefin daha fazla vergi ödemesine neden olmaktadır. Oysa gerçekte, eşyanın gümrük hattından geçerek millileştiği ve gümrüğün kontrolü altına girdiği andan sonra yapılacak taşıma masraflarının matrahın dışında tutulması daha doğru bir uygulamadır²¹².

Son olarak katlanması gereken navlun ve sigorta miktarının, eşyanın menşe ülkesinden Türkiye'deki ithal liman veya mahalline kadar yapılan ödeme-

²⁰⁹ D.7. D. E.No:1979/707, K.No:1980/315, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 40-41, 1981), ss.225-226.

²¹⁰ Gümrük Yönetmeliği., (m. 87/d).

²¹¹ Giriş yeri ifadesinin, kuramsal bir anlam taşıdığı, eşyanın teslim yerinin sınırı geçiş noktası olamayacağı, hiçbir eşyanın sınır üzerinde teslim edilmeyeceği, bu nedenle giriş beyannamesinin verildiği, tescil edildiği ve ödeme mükellefiyetinin doğduğu, eşya kıymetinin ortaya çıktığı gümrük idaresinin bulunduğu yerin giriş yeri olarak kabul edilmesi gerektiği, bu suretle, aynı giriş liman ve mahalline gelen ve yurdun çok farklı bölgelerine giden ithal eşyasındaki yurt içi ithalatçı firma masraflarının dengede tutulmasını sağlayacağı gerekçesiyle, giriş yeri ifadesini gümrük idaresi gibi yorumlayarak gümrük idaresinin lehine karar veren ancak Danıştay tarafından bozulan, 29,3,1985 tarih ve 157 sayılı V. M. kararı için bkz., **Danıştay Dergisi**., (Sayı 62-63, 1986), ss. 281-283.

²¹² D.7. D. E.No:1985/2590, K.No:1985/3127, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 62-63, 1986), ss.281-283.

lerin toplamından oluştuğunu²¹³, ihracatçının ülke pazarına girmek için bu bedellerin bir kısmını üstlendiği ileri sürülerek, navlun bedelinin düşük beyanının mümkün olmadığını söylemekte yarar vardır²¹⁴. Nitekim böyle bir durum idarenin ek tahakkuk yapmasını gerektirir.

5.6.3. Gümrük Kıymetine Dahil Edilemeyecek Unsurlar

5.6.3. Mevcut Yasal Düzenleme

Gümrük Kanunu'na göre, İthal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatından ayırt edilebilmeleri koşuluyla, aşağıdaki giderler gümrük kıymetine dahil edilmez.

- i. Eşyanın, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi ile Türkiye'nin anlaşmalarla dahil olduğu Gümrük Birliği Gümrük Bölgelerine giriş yerine varışından sonra yapılan nakliye ve sigorta giderleri.
- ii. Sınai tesis, makine veya teçhizat gibi ithal eşyası için ithalattan sonra yapılan inşa, kurma, montaj, bakım veya teknik yardıma ilişkin giderler,
- iii. İthal eşyasının satışıyla ilgili olarak bir finansman anlaşması uyarınca alıcı tarafından üstlenilen faiz giderleri,
- iv. Satın alma komisyonları,
- v. Eşyanın ithali veya satışı nedeniyle Türkiye'de ödenecek ithalat vergileri,

5.6.3.2. Mevcut Yasal Düzenleme ile İlgili Değerlendirmeler

Gümrük Kanunu'na göre, dahili navlun ve sigorta bedelleri, gümrük kıymetine dahil değildir. Gümrük vergisinin mantığına uygun olan bu hususta herhangi bir tereddüt yoktur. Ancak Gümrük Kanunu bu hükmün yanında, eşyanın Gümrük Birliği Gümrük Bölgelerine giriş yerine varışından sonra yapılan nakliye ve sigorta giderlerinin de gümrük kıymetine dahi edilmeyeceğini de hüküm altına almıştır. Bu durum her ne kadar Gümrük Birliği'nin özüne uygun gibi gözükse de uygulamada suiistimale müsait gibi gözükmektedir.

Şöyle ki, daraltıcı bir yorumla, OGT kapsamında üçüncü ülkeden eşya ithal eden firmalar normal güzergahlarını kullanmadan malı Türkiye'nin dahil olduğu en yakın Gümrük Bölgesi'ne sokmak ve oradan Türk Gümrük Bölgesi'ne kadar olan nakliye ve sigorta giderlerini ayrı bir faturada ya da aynı faturada ayırt edebilecek şekilde göstererek matrahtan indirebileceklerdir. Nihai bir yorum yapacak

²¹³ Bu görüşe karşı, menşeden değil eşyanın satışının yapıldığı ülkeden (menşe ülkesi A olan bir eşya B ülkesi tarafından satılabilir) ithal limanına kadar olan bedellerin dikkate alınmasının daha doğru olacağı yönündeki görüş için bkz., D.7.D.E.No.1984/5,K.No.1986/1051, **Danıştay Dergisi**, (S.64-67,1987), s.262-265.

²¹⁴ D.7. D.E.No.1993/4730. K.No:1995/4188, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 91, 1996), ss.658-659.

olursak da, üçüncü ülkeden OGT kapsamında Gümrük Bölgesi'ne ithal edilen mallar, vergilerinin ödenmesinin ardından serbest mal konumuna gelecek ve birliğe üye ülkelerden birine ithal edilecek olursa doğal olarak gümrük vergisinden muaf olacağı için söz konusu navlun ve sigorta giderlerinin matraha dahil edilmeyeceğinin belirtilmesinde ayrıca bir yarar bulunmayacaktır²¹⁵. Bir diğer açıdan ise, bu hüküm özellikle AB'den ithal edilmekle birlikte gümrük vergisine tabi olan malların kıymetinin hesaplanmasında büyük bir sorun teşkil edebilecektir.

Mevcut uygulamada gümrük vergisine tabi bir mal AB'den ithal edilirken navlun ve sigorta giderleri de matraha dahil edilmektedir. Oysa ki, üçüncü bir ülkeden aynı nitelikteki ikame veya yakın mal ithal edildiğinde navlun ve sigortanın matraha dahil edilmemesi AB'nin rekabet politikalarına tamamen aykırı bir durum yaratacaktır. Zira Gümrük Birliği kapsamı dışındaki mallara uygulanacak hükümlerin üçüncü ülkelerden ithal edilecek ikame veya yakın mallara uygulanacak hükümlerden daha ağır olması, bu mallar Gümrük Birliği dışında olsa bile birliğin özüne aykırı olacaktır. Bütün bu sebeplerle gerek ulusal ve gerekse uluslararası düzeyde hukuki uyumsuzlukları bertaraf etmek için söz konusu hükmün revize edilmesinde yarar vardır²¹⁶.

Bir diğer tereddüt yaratan husus ise, özellikle kabul kredisi yolu ile yapılan ve bedeli vadeye bağlı olan satışlarda, bu vade farkının gümrük vergisi karşısındaki durumudur²¹⁷. Geçmişte, gümrük idaresi, (faiz) ister mal bedeli içerisinde yer alsın isterse de faturada ayrı olarak gösterilsin, bunu satıcıya ödenen bir bedel olarak kabul edip kıymete dahil etmiş²¹⁸, Danıştay ise idarenin aksine bu vade farklarının bir finansman gideri şeklinde değerlendirip matraha dahil edilmemesi gerektiğini belirtmiştir²¹⁹.

²¹⁵ Dikkat edilecek olursa her iki alternatifte de ortak nokta bu giderlerin matraha dahil edilmemesidir. Farklı olan nokta ise verginin ilk alternatifte Türk Gümrük Bölgesi'ne varmasında, ikincisinde ise Gümrük Bölgesi'ne girdiği anda alınmasıdır. Öztürk, **a.g.e.**

²¹⁶ Öztürk, **a.g.e.**

²¹⁷ İthalat bedellerini ödenme şekilleri hakkında bilgi için bkz., Orhan Tur, "İthalat Bedellerini Ödeme Esasları", **Mükellefin Dergisi**, (Sayı 101, Mayıs 2001), ss. 174-178.

²¹⁸ Bkz., Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 1992/212(139) sayılı 2.11.1992 tarihli genelgesi. Ayrıca, satıcıya ödenen vade farkının finansman gideri olarak kabul edilmeyeceğini, finansman gideri olarak değerlendirilecek faizin, satıcı dışındaki kuruluşlardan alınan krediler sebebiyle ve daha çok yurt içindeki kuruluşlara ödenen faiz olduğunu dolayısıyla idare tarafından matraha dahil edilerek tahsil edilmesinin mümkün olduğunu ifade eden ve Danıştay'da bozulan İstanbul 7. V. M. 30,4,1987 tarih ve 1987/321 ve Bursa V. M. 15,12,1992 tarih ve 1992/1967 sayılı kararları için bkz., **Danıştay Dergisi**, (S. 91), ss.655-658.

²¹⁹ D. 7. D. E.No:1993/3548, K.No:1995/771, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 91, 1996), ss.655-658.

Gümrük Kanunu'na göre satıcının yaptığı masraflar kıymete dahil iken alıcıya ait masraflar kıymete dahil edilmez. Dolayısıyla vade farkı, alıcıya ait olup sadece mal bedelinin zamanında ödenmemesinden kaynaklanır. Kabul kredisi yoluyla²²⁰ ithal edilen ve bu nedenle bedelinin ödenmesi vadeye bağlanan ve bu vade farkı nedeniyle alıcı tarafından vade farkı adı altında satıcıya ödenen bedel, alıcıyı ilgilendiren bir masraf unsuru olduğundan malın fiyatına dahil edilmemesi daha uygun bir durumdur²²¹.

Eski Gümrük Yönetmeliği'nin vergi matrahına giren kıymetin kontrolü ile ilgili hükmünde, *komisyonların* hangi hallerde gümrük kıymetine dahil edilip edilmeyecekleri hakkında açıklamalara yer verilirken²²², Yeni Gümrük Kanunu ve Yönetmeliğinde bu husus açık değildir. Bu boşluğunun yapılacak açıklamalarla doldurulmasında yarar vardır. Son olarak, gümrük kıymeti hesaplanırken, eşyanın toplam miktarı ve bu miktar üzerinden yapılacak genel indirimleri dikkate alarak²²³ işlem yapması yerinde ve daha doğru bir uygulama olacaktır.

5.6.4. Özellik Gösteren Diğer Matrah Şekilleri

5.6.4.1. FOB Turistik ve FOB İhraç Kıymet

Cari ithalat rejimine göre ithal edilen özellikle otomobil türü eşyalar için iki tür kıymet söz konusudur. Bunlardan ilkinde FOB turistik kıymet ikincisine ise FOB ihraç kıymeti adı verilir.

²²⁰ Kabul kredisi, alıcı ile satıcı arasında yapılan bir sözleşmeye istinaden satılan eşya ile ilgili olarak satıcının bankası tarafından düzenlenen vadeli bir poliçenin alıcı tarafından kabulünden itibaren vadeli bir akreditif açılmasıdır.

²²¹ Gümrük vergisi matrahına girmemesine karşın vade farkı KDV matrahına dahil edilmelidir. Bu görüş için bkz., Sedat Güner, "Kabul Kredisi Yoluyla Yapılan İthalatta Finansman İşlemlerinden Doğan Faizin, Gümrük Vergisi ve KDV Yönünden Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, (Sayı 105, Haziran 1997), ss.118-122.

²²² Satıcı tarafından eşyanın fiyatına dahil edilmiş olan komisyonlar ile eşyanın gümrüklendiği anda var olan %5'e kadar peşin ödeme iskontoları, miktar iskontoları, bütün ithalatçıların yararlanabileceği yani özel bir ticarete anormal olmayan veya normal rekabet fiyatına bir indirim teşkil etmeyen ve aynı zamanda önceki bir ithalata şamil olmayan miktar iskontoları, alıcının ticari kademesi göz önünde bulundurularak yapılan iskontolar, liste fiyatlarını dünya piyasalarına ayarlamak için yapılan iskontolar ile mutlak ticari iskontolar, ayrıca gümrük kıymetine katılamaz. Bkz., D. 7. D. E.No:1988/941, K.No:1992/963, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 86, 1993), ss.360-362.

²²³ Genel nitelikteki indirimler matrahın hesabında dikkate alınarak indirimli fiyat tespit edilmeli, bu fiyat kıymet araştırmasına esas alınmalıdır. Ör, Satıcının teslimatı geciktirmesinden dolayı tohumların mevsim değişikliği nedeniyle ekim zamanı geçtiği, satış olanağı azaldığından satıcı tarafından fiyatta yapılacak bir indirim, özel değil genel nitelikteki bir indirimdir. Bkz., D.7. D. E.No:1988/1578, K.No:1990/2706, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 82-83, 1992), ss.511-514, D.7. D. E.No:1990/1018, K.No:1990/1339, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 80-81, 1991), ss.238-239.

Gümrük idaresi tarafından yapılan tanıma göre FOB turistik kıymeti, ihraç ülkesinde oluşan ve gerek ihracatçı ülkede yerleşik ve gerekse yabancı uyruklu gerçek ve tüzel kişilere uygulanan perakende satış fiyatıdır. Bu kıymet bir kısım dahili vergileri ihtiva etmektedir. FOB ihraç kıymeti ise, üretici firmalar tarafından tüm mümessillere uygulanan fabrika çıkış fiyatıdır. FOB ihraç kıymetinde, ihraç halinde KDV mükellefe iade edilir.

Dolayısıyla FOB ihraç kıymeti her hangi bir dahili vergi içermediğinden ticari satışlara uygulanan fiyatı yansıtır. Daha sade bir anlatımla FOB turistik kıymet, ihracatçı ülke iç piyasasında oluşan perakende satış fiyatlarını, FOB ihraç kıymeti ise, ihracatçı firma tarafından ticari amaçlı araç alan gerçek ve tüzel kişilere uygulanan ve ihracatçı ülke ihracat rejiminin sağladığı olanaklardan veya avantajlardan faydalanılarak belirlenen fiyatı temsil eder.

Cari ithalat rejimine göre ithal edilmek istenen otomobillerin matrahının tespitinde FOB turistik kıymetin mi FOB ihraç kıymetinin mi esas alınması gerektiği hususu Eski Gümrük Kanunu'nun uygulandığı dönemde idare ile mükellef arasında çok sık uyuşmazlıklara neden olmuştur.

Gümrük vergisi kıymetine esas olarak normal fiyatın esas alındığı Eski Kanun döneminde, Danıştay matraha esas olan normal fiyatın, gerçekleşmiş bir fiyat olmayıp, tam ve serbest rekabet şartları altında teşekkül etmesi öngörülen nazari fiyat olduğu, bu nedenle FOB turist (ihracatçı ülkenin iç piyasasında oluşan) fiyatın, normal fiyat içerisinde düşünülmesinin mümkün olmadığını, gümrük vergisi hesaplanırken menşe ülkede oluşan ve tüm alıcılara uygulanan FOB ihraç kıymetinin (normal fiyatın) dikkate alınması gerektiği, aksi bir uygulamanın, ithal edilen aynı nitelik ve standarttaki eşyaların ihraç ülkelerinde farklı koşullara göre oluşan değişik fiyatlar esas alınarak vergilendirilmesi olacağı, bunun da matrahi düzenleyen hükümlerle güdülen amaca ters düşeceğini ifade ederek matraha esas olarak FOB ihraç kıymetin esas alınması gerektiğinin ifade etmiştir²²⁴.

İdare ile mükellef arasında bu tür uyuşmazlıkların Yeni Gümrük Kanunu döneminde de devam edeceği açıktır. Çünkü, Yeni Kanunun yürürlüğe girmesi ile

²²⁴ Danıştay'a göre, sağlıklı ve objektif bir kıymet araştırmasında menşe ülkeden FOB ihraç fiyatının tespiti hususunda imalatçı-ihracatçı firma veya doğru bilgi vermesi şartıyla bunun Türkiye temsilcisinden bilgi alınması mümkün olmakla birlikte bunun FOB ihraç fiyatı olması şarttır. D.7. D. E.No:1995/413, K.No:1997/1941, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 94, 1998), ss. 423-426; D.7. D. E.No:1996/835, K.No:1997/2045, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 94, 1998), ss.426-430.

gümrük vergisinin matrahının tanımı değişmiştir. Yeni yasaya göre verginin matrahi normal fiyat değil, gerçek satış fiyatıdır. Bu değişikliğin FOB turistik ve FOB ihraç kıymetlerinin matraha esas olmasında ne gibi etki doğuracağını, yasa değişikliğinin ardından gümrük idaresinin yapacağı yeni FOB ihraç ve FOB turistik kıymet tanımları ve Danıştay'ın vereceği kararlar kesin çözüme kavuşturacaktır. Bu noktada, Danıştay büyük olasılıkla eski kararlarına paralel kararlar verecek gibi gözükmektedir.

5.6.4.2. Ağırlık Esasına Göre Vergilendirilen Eşyanın Kıymeti

Gümrük tarifesinde sadece kıymet esasına göre vergilendirilecek eşyaya değil az da olsa ağırlık esasına göre vergiye tabi eşyaya da yer verilir. Bu tür eşyanın matrahının belirlenmesinde, eşyanın brüt ya da net ağırlığı esas alınır²²⁵.

Bazı eşyanın ambalajı ayrı olarak beyan edilir ve girdiği tarife pozisyonuna göre vergiye tabi tutulur²²⁶.

Tarife cetvelinde ağırlıklarına göre tasnif edilerek ayrı vergi oranlarına tabi tutulmuş eşyanın, tarife pozisyonunu tayin için yapılacak tartılarda ilk iç ambalajlarından ayrılabilenler saf olarak, iç ambalajlarından ayrılamayanlar ambalaj ile birlikte tartılır ve elde edilecek ağırlıklar tarifedeki yerinin tayinine esas tutulur²²⁷.

5.6.4. 3. Gümrük Kanunu'nda Düzenlenen Diğer Durumlar

Gümrük Kanunu'nun gümrük kıymet tespit yöntemlerine istisna teşkil eden bazı durumlar mevcuttur.

Genellikle konsinye şekilde teslim edilen çabuk bozulabilir eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesinde beyan sahibinin talebi üzerine gümrük idaresince basitleştirilmiş usuller uygulanır. Beyan sahibinin elindeki bilgilere göre hesaplanmış ve idarece kabul edilebilecek geçici bir kıymet esas alınır.

Bilgisayarlarda kullanılmak üzere, ithal edilen veri ya da komutlar ve yüklü bilgi taşıyıcılarının gümrük kıymetinin belirlenmesinde, sadece taşıyıcı ortamın

²²⁵ Faturasında satış birimi, adet, baş, top, düzine gibi sayı veya metre gibi uzunluk veya sair ölçüler üzerinden gösterilen eşyanın muayene edilen kaplarında bu ölçülere göre bir fazlalık görülmediği takdirde beyan edilen söz konusu ölçüler üzerinden işlem yapılmalıdır. D.7. D. E.No:1996/2593, K.No:1997/1275, **Danıştay Dergisi**. (Sayı 94, 1998), ss.449-452.

²²⁶ Gümrük Yönetmeliği., (m. 102-105).

²²⁷ Gümrük Yönetmeliği., (m. 107).

kendisinin maliyeti veya kıymeti esas alınır²²⁸. Bu nedenle, taşıyıcı ortamın maliyet veya kıymetinden ayırt edilebilmesi koşuluyla, gümrük kıymeti, veri veya komutların maliyetini veya kıymetini içermez.

Bilindiği gibi, çağımızın bilgisayar teknolojisi büyük aşamalar kaydetmiş ve bilgi yüklü taşıyıcılar icat etmiştir. Bu taşıyıcılar "microchips" diye adlandırılan küçültülmüş entegre devreler şeklinde olabileceği gibi disket veya manyetik teyp biçiminde de olabilmektedir. Bu taşıyıcıların boş alanları oldukça düşük fiyatlarla pazarlanmaktadır. Ancak bu taşıyıcılara bir bilgisayar programı veya veri yüklenildiğinde eşyanın değeri boş haliyle kıyaslanamayacak kadar yükselmektedir. Bu durumda eşyanın matrahının nasıl hesaplanacağı sorunu ortaya çıkar. Olaya vergi tahsilatı yönünden bakıldığında, dolu disketlerin program ücretleri ile birlikte hesaplanan kıymetinin vergilendirmede esas alınması gerektiği sonucuna varılmaktadır. Ancak, olaya teknoloji transferi yönünden bakıldığında dolu taşıyıcıların program ücretleri göz önüne alınmadan belirlenecek kıymetinin vergi hesaplanmasında matrah olarak alınması kanaatine ulaşılabilmektedir. Bu bakımdan, Gümrük Müsteşarlığı'na bu konudaki güncel gelişmelere göre yönetmelikle düzenleme yapabilme yetkisi verilmiştir²²⁹.

6. Gümrük Vergisinde İstisna Ve Muafiyetler

Gümrük vergilerini diğer vergilerden ayıran en önemli özelliklerinden birisi de istisna ve muafiyetlerin sadece Gümrük Kanunu'nda ve tarife cetvelinde ifade edilenlerle sınırlı olmamasıdır. Ülkemizde, ister kamu isterse de özel sektör olsun koşullarını gerçekleştiren herkese ithalat ve ihracat yapma hakkı tanınmıştır²³⁰. Dolayısıyla bu kurum ve kuruluşların özel kanunlarında yer alan ithalat ve ihracatta gümrük vergilerinden muaf tutulacaklarına ilişkin hükümler de gümrük idaresini yakından ilgilendirmektedir²³¹. İthalat ve ihracat gerçekleştiren kurum veya

²²⁸ Gümrük Yönetmeliği., (m. 98).

²²⁹ Remzi Akçin-Şükrü Keleş, **Gerekçeli Gümrük Kanunu**, (Gümrük Kontrolörleri Derneği, Yayın No, 23, Ankara, Kasım, 1999). s.152-153.

²³⁰ Yatırım teşvik belgesi kapsamında gümrük vergisinden muaf ithalatın koşulları hakkında bilgi için bkz., Mehmet Emin Kaya, "Yatırım Teşvik Belgesi Açısından Gümrük Vergisi Toplu Konut Fonu Muafiyeti ile Çeki Listesi Uygulaması", **Mali Hukuk Dergisi**, (S. 72), s. 15-21.

²³¹ Özel nitelikteki istisna ve muafiyetler hakkında geniş bilgi için bkz., Ekrem Cimilli, "Gümrüklerde Muafiyet Uygulaması ve Tarihsel Gelişimi", **Eskişehir İTİA Dergisi**, (Sayı 1, Cilt X, 1974), ss. 255-308; Göğüş, Tankut, **a.g.e.**

kuruluşların sayısının çokluğu göz önünde bulundurulduğunda olayın takibinin ve idarenin işinin ne kadar zor olduğu ortaya çıkmaktadır.

Yeni Gümrük Kanunu'nun kabulü ile istisna ve muafiyetler de büyük ölçüde AB Gümrük Kodu'na uygun hale getirilerek "özellik gösteren faaliyetler" başlığı altında toplanmıştır²³². İstisna ve muafiyetlerin aynı başlık altında birleştirilmesi bilimsel açıdan isabetli olmamıştır²³³. Ancak Eski Kanunda dağınık olan istisna ve muafiyetlere ilişkin hükümlerin²³⁴ bu kez bir arada yer alması olumlu bir gelişme olarak değerlendirilebilir²³⁵. Çalışmanın bu kısmında ise, gümrük vergisi uygulamasında önemli bir yeri olan istisna ve muafiyetler AB Gümrük Kodu göz önünde bulundurularak değerlendirilmeye çalışılacaktır²³⁶.

6.1. Gümrük Vergisinde İstisna ve Muafiyetlerin Ortaya Çıkışı

İstisna ve muafiyetler genellikle ilkesini daraltan unsurlardır. Özellikle muafiyetler özel bazı durumları olan mükelleflerin vergiden muaf tutulması amacına yöneliktir. Şahsın özelliğine bağlı olduğu için de, bu özellik ortadan kalktıktan sonra kendiliğinden ortadan kalkar. Gümrük vergisi aynı bir vergi olmasına rağmen bünyesinde birtakım muafiyetlere de yer vermektedir²³⁷.

²³² AB Gümrük Kodu'nda istisna ve muafiyetler, "ayrıcalıklı işlemler" başlığı altında toplanmışken, bu hüküm ülkemiz mevzuatına "özellik gösteren faaliyetler" şeklinde tercüme edilmiştir. Ayrıcalıklı işlemler ile özellik gösteren faaliyetler kavramlarının birbirlerini ne derece karşıladıkları ise tartışmalıdır. Ör. Cumhurbaşkanının şahsi ve ailevi ihtiyaçları için yapılan uygulama bir ayrıcalıktır ancak bir özellik değildir. Dolayısıyla bu iki kavramın birbirlerini karşılayıp karşılamadıkları da tartışma konusudur. Bilgi için bkz., Terra- Wattel, a.g.e; Tezcan Atay, "Yeni Gümrük Kanunu, Paralelinde Katma Değer Vergisi Mevzuatında İthalat İstisnası-1", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, (Sayı 317, 1 Nisan 2001), ss. 102-106.

²³³ Tuncer, Yeni Kanunun Vergileme Hükümleri, **a.g.e.**, ss. 13-18.

²³⁴ Eski Gümrük Kanunu, (m, 7-11).

²³⁵ Gümrük Vergisinden Muafiyet ve İstisna Tanınacak Haller Hakkında Karar 23955 Sayılı ve 5 Şubat 2000 tarihinde yayınlanan 2000/53 sayılı 13 Ocak 2000 tarihli Bakanlar Kurulu Kararının ekidir. Bu kararda, Gümrük Kanunu'nda yer alan bütün istisna ve muafiyetler hakkında ayrıntılı açıklamalara yer verilmekte, eğitim, bilim ve kültürel amaçlı kitap, yayın ve belgeler, eğitim, bilim ve kültürel özellikte görsel ve işitsel materyaller ile körlerin kullanımına mahsus eşyanın listesine yer veren 3 adet ek bulunmaktadır. 5.2.2000 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu kararın yürürlüğe girmesi ile 28.5.1996 tarih ve 96/8268 sayılı, 26.8.1996 tarih ve 96/8486 sayılı, 14.2.1997 tarih ve 97/9237 sayılı 21.3.1997 tarih 97/9194 sayılı 28.10.1997 tarih ve 97/10206 sayılı 11.5.1998 tarih ve 98/11050 sayılı kararnamele yürürlükten kalkmıştır. Bkz., gumruk.gov.tr/mevzuat.

²³⁶ Konumuzun sınırları göz önünde bulundurularak, özel kanunlarla tanınan istisna ve muafiyetler araştırmanın kapsamı dışında tutulacaktır.

²³⁷ Mali işlemlerin ve özellikle bürokrasinin geleneksel muhafazakar yapısı ve bürokratik formaliteler, istisna sisteminin iyi işlemlerini engellemektedir. Bunlara ilave olarak mevzuatın sık sık değişmesi ve yeterince açık olmaması, istisna ve muafiyetlerin mükelleflerce yeterince bilinmemesi gibi sebepler, istisna ve muafiyet sisteminin amacından sapmasına neden olan diğer etmenlerdir. Bkz., Nezihe Sönmez, Ali Galip, Ö. Halıcı, **Gelir ve Kurumlar Vergisinde İstisna ve Muafiyetlerin Uygulama Sonuçları ve Değerlendirilmesi**, (Sevinç Matbaası, Ankara, 1990), ss.9-17.

Gümrük vergisinde genellik ilkesine, XVII. yüzyıla kadar dini kurumlara tanınan önemsiz muafiyetlerin dışında uyulmuştur. Dış ticaretin yaygınlaşmasının ardından ithal ve ihraç rejimlerini yumuşatıcı nitelikteki ekonomik etkili rejimlerin uygulanması, gümrük vergisinin ekonomik ve sosyal rolünün mali fonksiyonunu önüne geçmesi, gümrük vergisinde istisna ve muafiyetlerin Gümrük Kanunlarına girmesinde etkili olmuştur²³⁸.

Nitekim buna paralel olarak XVIII. yüz yılda diplomatik birtakım muafıklar uygulanmaya konmuş, bunu diğer muafık ve istisnalar takip etmiştir. Sayıları artan istisna ve muafiyetler bazen sadece tarifelerde yazılı vergilere isabet etmiş, bazen gümrük idarelerince tahsil edilen diğer vergi ve resimleri bazen de uluslar arası anlaşmaları kapsamıştır. Hatta sadece o ülkeye özgü, öteki ülkelerin şartlarına uymayan istisna ve muafiyetler bile yürürlüğe konmaya başlamıştır²³⁹.

6.2. Gümrük Kanunu'nda Düzenlenen İstisna ve Muafiyetler

Her ülkede olduğu gibi ülkemizin de kendine özgü özelliklerinden kaynaklanan birtakım istisna ve muafiyetler mevcuttur²⁴⁰.

Bu istisna ve muafiyetler, serbest dolaşıma sokulacak eşyada muafiyetler, diplomatik muafiyetler, şartlı ve geçici muafiyetler ve uluslar arası sözleşmelerde öngörülen muafiyetler olarak dört başlık altında incelenecektir. Ayrıca, üçüncü grupta yer alan şartlı muafiyetler, Gümrük Kanunu'nda istisna ve muafiyetler içerisinde değil, gümrük rejimleri içerisinde yer aldığından, bu muafiyetleri analiz etmek suretiyle aynı zamanda uluslararası ticarete korumacılığı sona erdirip, mal

²³⁸ Sidal, a.g.e., s.25.

²³⁹ Toprak, a.g.e., s.167-169.

²⁴⁰ Kanada'da 18 yaşından büyük olmak koşuluyla, 50 paket sigara, 20 gram tütün, 400 tütün çubuğu, 24 şişe bira, 15 şişe şarap gümrük vergisinden muafır. Fransa'da, ticari gaye gütmeyen kişisel amaçlı kullanılan bisiklet, spor aletleri vb, gümrük formalitelerine tabi tutulmadan gümrükten geçerler. nelerin gümrük vergisinden muaf olacağı AB'nin kararları doğrultusunda belirlenir. Belçika'da şahsi eşya ve araçlar yine gümrük vergisinden muafır. Yine, Avustralya'da 150\$'a kadar, Kanada'da, 48\$'a kadar, Bolivya'da, 100\$'a kadar, Şili'de 600\$'a kadar, Meksika'da 300\$'a kadar, Nambia'da 400\$'a kadar ve AB ülkelerinde 100\$'a kadar bağışlar gümrük vergisinden muafır. Meksika'da hiçbir bağış vergilendirilmez. Bkz., www.wctedrom.com/TravelIBC/Travel10b.htm; www.france.com/francescapeessentials/customs.html; www.diplobel.org/usa/visitors/customs.html.

ithalatını bütün boyutları ile ülke gündemine taşıyan gümrük rejimleri hakkında da bilgi verilmiş olunacaktır²⁴¹.

6.2.1. Serbest Dolaşıma Sokulacak Eşyada Muafiyet

Gümrük Kanununa göre, aşağıdaki eşya, gümrük vergisi ödenmeksizin serbest dolaşıma sokulabilecektir:

- a) Cumhurbaşkanı'nın zat ve ikametgahı için gelen eşya,
- b) Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü ile Gümrükler Muhafaza Genel Müdürlüğü tarafından ithal edilecek olan bir kısım eşya,
- c) Değeri 100 EURO'yu geçmeyen eşya²⁴²,
- d) Gerçek kişiler tarafından ithal edilen kullanılmış şahsi eşyalar²⁴³,
- e) Gerçek kişilerce ithal edilen diğer eşya²⁴⁴,
- f) Kamu kurum ve kuruluşları ile kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflar tarafından ticari gaye güdülmemek ve kuruluş amaçları doğrultusunda kullanılmak üzere ithal edilen bir kısım eşya ve maddeler²⁴⁵,
- g) Bir ticari faaliyetin yürütülmesi ile bağlantılı eşya ithali,
- h) Ulaştırıcılıkta kullanılan bir kısım işletme malzemesi,
- i) Bilgi materyali ithali,
- j) Cenaze ve cenaze ile ilgili eşyanın ithali,
- j) Diğer bir kısım eşyanın ithali²⁴⁶.

²⁴¹ Bkz., İhap Subaşı, "Gümrüklerimiz ve Liberal Ekonomi", **Dünya Gazetesi**, (12 Şubat 2001).

²⁴² Bu kapsamdaki eşyanın neler olduğunu belirlemeye, cins, tür ve miktarını, istisna ve muafiyet tutarını tespit etmeye, 100 EURO'uk maktu tutarı "0" a kadar indirmeye veya 2 katına çıkarmaya, sürelerle ilgili düzenlemeler yapmaya ve bu muafiyet ve istisnayı farklı eşyalar için birlikte veya ayrı ayrı uygulamaya Bakanlar Kurulu Yetkilidir. Gümrük Kanunu, (m. 167/son).

²⁴³ Bu tür kullanılmış eşyalardan, *nakil vasıtaları*, gümrük vergisinden muaf olmasına karşın, KDV ödemek zorundadırlar. (KDV Kanunu, m/16/1-b). Bkz., Ramazan Uludağ, "Bedelsiz İthalatta Geçici Düzenlemeler", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, (Sayı 227, 1 Temmuz 1996), ss.24-25, Ramazan Uludağ, "Bedelsiz İthalat Kararnamesi", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, (Sayı 236, 15 Kasım 1996), ss.84-87; Ramazan Uludağ, "Bedelsiz İthalatta Vergi Hesaplaması", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, (Sayı 243, 1 Mart 1997), ss.20-22; Ramazan Uludağ, "Döviz Hesabı Kapsamında Bedelsiz İthalat", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, (Sayı 249, 1 Haziran 1997), ss.37-40. *Ev eşyalarının* gümrük vergisinden muaf olabilmesi için ise *kullanılmış* olması gereklidir. D. 7.D.E.No. 1982/3313, K.No. 1983/2217, **Danıştay Dergisi**, (S.54-55, 1984), s. 267-269.; N.Cengiz Erol, "Gümrüklerimizde Yolcu İşlemlerine İlişkin Döviz ve İthal Rejimi ile Muafiyetler", **Mali Sorunlara Çözüm**, (Ağustos 1986), ss.63-72.

²⁴⁴ Zat ve hediye eşya girişinde muafiyet tanınacak haller hakkında, Gümrük Genel Tebliği Seri No 1, yayınlanmıştır. (23970 Sayılı 20 Şubat 2000 tarihli Resmi Gazete). Bkz., www.gumruk.gov.tr/toc_tr.htm.

²⁴⁵ Bu eşyalar ile ilgili olarak Gümrükler Genel Tebliği (Muafiyet) Seri No 3, 23968 Sayılı 18 Şubat 2000 Tarihli Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. Bkz., www.gumruk.gov.tr/toc_tr.htm.

²⁴⁶ Bunlardan, malul ve sakatlara ait eşya ile ilgili olarak, Malul ve Sakatların Kullanımına Mahsus Eşya İthaline Dair İşlemleri" ifade eden Gümrükler Genel Tebliği (Muafiyetler) Seri No 2, 23968 Sayılı 18 Şubat 2000 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. Bu tebliğin 7. maddesi ise sonradan 24048 sayılı 13 Mayıs 2000 Tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 3 Seri Nolu Genel Tebliği ile değiştirilmiştir. Doğal afetlerde zarar görenlere gönderilen eşya ilgili olarak ise "Doğal Afetlerde Zarar Görenlerle İlgili İşlemler" hakkında Gümrükler Genel Tebliği (Muafiyetler) Seri No 4, 24048 Sayılı 13 Mayıs 2000 Tarihli Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. Bu tebliğde 24144 sayılı 18 Ağustos 2000 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan Muafiyetler Seri No 7 tebliği ile bazı değişiklikler yapılmıştır. bunlar hakkında bkz., www.gumruk.gov.tr/toc_tr.htm. Bu kapsamdaki eşyanın neler olduğunu belirlemeye, cins, nevi ve miktarını, istisna ve muafiyet tutarını tespit etmeye, ve

6.2.2. Diplomatik Muafiyetler

Diplomatik muafiyetler Gümrük Yönetmeliği'nde biraz daha ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Diplomatik muafiyetlerin uygulanabilmesi için diğer vergilerde olduğu gibi gümrük vergisinde de karşılıklılık esası getirilmiştir. Buna göre, hangi ülkelere diplomatik muafiyet uygulanacağı, gümrük idaresine düzenli olarak bildirilecek, durumları gümrüklere bildirilmemiş olan devletlere ise diplomatik muafırlıklar uygulanmayacaktır²⁴⁷.

6.2.3. Şartlı Ve Geçici Muafiyetler

Geçici bir süre için ve belirli şartlar dahilinde uygulanan muafiyetlere geçici ve şartlı muafiyet denir²⁴⁸. Bu tür muafiyetler belirli bir süre ile sınırlandırıldıklarından süreleri sonunda tekrar çıkarılırlar ve başta ekonomik amaçlar olmak üzere çeşitli amaçlarla uygulanır²⁴⁹.

6.2.3.1. Geri Gelen Eşya'da Gümrük Vergisi Muafiyeti

Serbest dolaşımda bulunan bir eşya, Gümrük Bölgesi dışına çıkarıldığı veya geçici depolama yerleri ile antrepolara konulduktan sonra Türkiye Gümrük Bölgesi'nden ihraç edildiği ve ayniyetleri değişmeden 3 yıl içinde yeniden serbest dolaşıma sokulduğu takdirde, beyan sahibinin talebi üzerine gümrük vergilerinden muaf tutulur²⁵⁰.

Geri gelen eşyanın gümrükçe veya ilgili mercilerce yapılan incelemesi sonunda, asli niteliğinin değişmediği fakat bir ameliye gördüğü, asli niteliğinin değiştiği ya da eşyaya asli bir kısım veya cihaz eklendiği anlaşılırsa, duruma göre, Harçte İşleme ve Serbest Dolaşıma Giriş Rejimleri'ne ilişkin hükümlere göre gümrük

bu muafiyet ve istisnayı farklı eşyalar için birlikte veya ayrı ayrı uygulamaya Bakanlar Kurulu yetkilidir. Bu hususta da bkz., Gümrük Kanunu, (m, 167/son).

²⁴⁷ Daha geniş bilgi için bkz., Gümrük Yönetmeliği, (m. 684-686).

²⁴⁸ Küreselleşme işletmeleri kar maksimizasyonu için birden fazla girdi kullanılan ürünleri, en uygun yerde ve koşullarda üretmeye yönlendirmiştir. Bu bakımdan bazı ürünlerin, karşılaştırmalı üstünlüğü olan ülkelerde yarı mamul ve nihai ürün haline getirilmesi amacıyla bu ürünlerde kullanılan girdilerin geçici olarak ithali veya ihracı söz konusu olmuştur. Uluslar arası ekonominin bu gerçeğinin Gümrük Mevzuatına yansımaları ise geçici muafiyetler ve ekonomik etkili gümrük rejimleri şeklinde olmaktadır. Bkz., Akçin-Keleş, a.g.e., s.168.

²⁴⁹ Ekrem Cimilli, "Geçici Gümrük Muafiyetleri Rejimi ve Tarihsel Gelişimi", **Eskişehir İTİA Dergisi**, (Cilt X, Sayı 2, 1974), ss.139-168.

²⁵⁰ Gümrük Kanunu, (m, 168), Eski Gümrük Kanununun, (m, 132).

vergileri tahakkuk ve tahsil edilir veya muafiyet uygulanır²⁵¹. Geri getirilme süresinin başlangıcı eşyanın fiilen ihraç edildiği tarihtir. 3 yıllık süre, beklenmeyen haller veya mücbir sebeplerle uzatılabilir²⁵². Gümrükçe uzatılan süreler de dahil olmak üzere, belirlenen süreleri aştıktan sonra geri getirilen eşyaya serbest dolaşıma giriş rejimi hükümleri uygulanır²⁵³.

6.2.3.2. Geçici ithalat Rejimi'nde Gümrük Vergisi Muafiyeti

AB Gümrük Kodu'na paralel olarak, dünya ticaretinin gelişen şartlarına uyum sağlamak amacıyla, Eski Kanununun "Geçici Kabul ve Geçici Muaflik Rejimleri" yerini "Geçici İthalat Rejimlerine" bırakmıştır²⁵⁴. Bir ihracatı teşvik tedbiri olarak nitelendirebileceğimiz bu rejim, henüz serbest dolaşıma girmemiş eşyanın hem ithalat vergilerinden *kısmen veya tamamen* muaf olarak hem de dış ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın Türkiye Gümrük Bölgesi içine girebilmesi ve kullanılmasına imkan tanımaktadır²⁵⁵.

Yeni getirilen düzenleme ile geçici ithalat rejimi ile tam muafiyet kapsamında getirilen bazı eşyanın gümrük vergisi ödenmeksizin ithaline müsaade edi-

²⁵¹ Eski Gümrük Kanunu'nun yürürlükte olduğu dönemde Danıştay bir kararında, yurt dışında işlem gördükten sonra yurda getirilen eşyanın yurt dışına çıkarılan eşyanın aynı olması gerektiği, evsafına uygun olmadığı gerekçesi ile yurt dışı edilen eşyanın yerine tamamen yenisinin gelmesi halinde bunun geri gelen eşyaya ilişkin hükümler kapsamında değerlendirilemeyeceği, böyle bir durumda tamamen farklı iki eşya söz konusu olduğu, satış akdine aykırı çıkan ve iade edilen eşyaya ne gibi işlem yapılacağını ve ödenen verginin ne şekilde geri alınacağını Gümrük Kanunu'nun başka maddelerinde belirtildiği şeklinde karar vermiştir. Bkz., D.7. D. E.No. 1982/2527, K.No, 1983/754, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 52-53, 1984).

²⁵² Danıştay geçmişte verdiği bir kararda, bir dilekçe ile Gümrük Müdürlüğü'nden süre uzatımı talebinde bulunulduğu, idare tarafından mücbir sebep belgeleri istenmesine rağmen, şirketin talebe hiç cevap vermediğinin, ayrıca yükümlü şirkete yazılan yazıda, işlem dosyasının Gümrük Baş Müdürlüğü'ne gönderildiğinin ve henüz bir cevap alınmadığının belirtildiğinin anlaşıldığı, bu durumda, yasa ve yönetmelik gereği, yükümlünün süre uzatım talebine bir cevap verilmeden, eşyaların süresinden sonra yurda getirildiğinden bahsedilemeyeceği gerekçesiyle yükümlü adına salınan gümrük vergisinin terkin eden V.M. kararını aynın gerekçelerle onaylamıştır. Bkz., D.7.D. E.No. 1995/7565, K.No, 1997/1713, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 94, 1998), ss. 435-436.

²⁵³ Yasa ve yönetmelik birlikte göz önünde bulundurularak belirli nedenlerle veya geçici muaflik gereği yurda giren veya girecek eşya ile kanunun diğer maddelerinde yer alan giriş rejimine tabi eşyayı bir tutmak mümkün değildir. D.7.D. E.No. 1982/4048, K.No, 1982/2665, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 50-51, 1983), ss. 408-410.

²⁵⁴ Geçici ithalat Rejiminin AB Gümrük Kodu'ndaki karşılığı "Geçici Kabul (admission temporaire) dır. Bkz., Gökçe-Ünal, **Yeni Gümrük Kanunu**, a.g.e., Ata, Yeni Kanunun 2, a.g.e.,

²⁵⁵ Geçici ithalat rejimini daha iyi anlayabilmek için, daha önce uygulanan Geçici Kabul Rejimi'nin işleyişi hakkında bkz., Erduç Gönenç, "Geçici Kabul Rejimi İle Mal İthalatı 1-2", **Maliye Postası Dergisi**, (Sayı 274, 1 Şubat 1992), ss.94-95; (Sayı 274, 15 Şubat 1992), ss. 86-87; Ramazan Uludağ, "Gümrük Birliği Uygulamasının Neresindeyiz 4-5", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, (Sayı 223, 1 Mayıs 1996), ss.59-60, (Sayı 224, 15 Mayıs 1996), ss.93-95; Necdet Kenar, "Geçici

lerek, lüks tüketim mallarının vergilendirilmesi, sosyal amaçlı tüketimin ise özendirilmesi sağlanmış, kısmi muafiyet suretiyle geçici olarak ithal edilen eşyadan ise, serbest dolaşıma girmiş olsaydı ödenecek verginin her ay için %3'ü kadar gümrük vergisi alınması hükme bağlanmıştır²⁵⁶. Bir eşyanın bu muafiyetten yararlanabilmesi için olağan yıpranma dışında herhangi bir değişikliğe uğramaması ve süresi içerisinde²⁵⁷ yeniden ihraç edilmesi gerekir²⁵⁸. Görüldüğü gibi bu rejim ihracatçılara sanki gümrük sınırı yokmuş gibi hareket imkanı vermektedir. Ancak bu rejimi, transit ve antrepo rejimleri ile karıştırmamak gerekir. Çünkü, transit ve antrepo rejimlerinde eşya bir süre için ülke içerisinde veya gümrük kontrolünde kaldıktan sonra ya ihraç ya da ithal olunurken, geçici ithalatta, geçici bir süreyle ülkeye girer ve piyasada etkisini gösterir²⁵⁹.

6.2.3.3. Dahilde İşleme Rejimi'nde Gümrük Vergisi Muafiyeti

Gümrük Birliği sürecinin ürünü hukuksal taahhütler, ülkemizin dış ticaret yapısı ve ihracat potansiyeli de dikkate alınarak, öteden beri uygulanan ihracatı teşvik rejiminin yerine Dahilde İşleme Rejimi'ne geçmesini zorunlu kılmıştır²⁶⁰.

İhracatın desteklenmesinde önemli bir yeri olan bu rejim AB ülkeleri dahil bir çok ülkede uygulama alanı bulan ekonomik etkili bir rejim olup, üçüncü ülke

Kabul Rejimi İle Mal İthalı", **Maliye Postası Dergisi**, (Sayı 179, 15 Şubat 1988), ss.72-75; Sidal, **a.g.e.**, s.390-395; Cimilli, Geçici Kabul, **a.g.e.**, s.140.

²⁵⁶ Eski Gümrük Kanununda, kısmen muafiyet kavramına (bir eşya için belirlenen ithalat vergilerinden bir kısmının eşya geçici olarak yurda getirilse dahi alınmaması) yer verilmemişti. Bu kavram Yeni Kanunla getirildi. Ayrıca önceden Kanunda fıkralar halinde belirlenen muafık halleri kaldırılarak bunların yerine Bakanlar Kurulu tarafından bu rejimden tam veya kısmi muafiyet uygulanarak yararlanacak eşyanın belirlenmesi sistemi getirildi. Geçici ithalatta ilgili bilgi için bkz., Gümrük Kanunu, (m. 128-134), Gümrükler Genel Tebliği (Geçici İthalat) Seri No 1; Hamitoğulları, Yeni Gümrük Kanunu, **a.g.e.**

²⁵⁷ Eşyanın geçici ithalat rejimi altında kalma süresi, özel haller dışında 24 aydır. Bu süre ilgilinin de kabul etmesi koşuluyla daha da kısaltılabilir. Gümrük Kanunu, (m. 130/2).

²⁵⁸ D.7. . E.No. 1994/2577, K.No. 1996/2577, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 92, 1997), ss. 546-549.

²⁵⁹ KDV Kanununa eklenen bir hükümlerle (Geçici 17. madde), önceden sadece geçici kabul kapsamında yurda sokulan girdiler için vergi aranmazken, aynı girdilerin iç piyasadan temini durumunda yurt içinden temin edilen girdilerin KDV'si alınmak suretiyle, ihracatçılara KDV kadar bir finansman yükü getiren ve bu girdilerin iç piyasadaki satıcıları aleyhine haksız rekabet ve eşitsizlik yaratan uygulamaya son verilmiştir. Ancak sadece mal teslimleri için geçerli bu düzenleme hizmet ifasını kapsamamaktadır. Bu hususta geniş bilgi ve eleştiriler için bkz., Nihat Uzunoğlu, "Dahilde İşleme ve Geçici Kabul Rejimlerinde Tecil ve Terkin Uygulaması", **Vergi Dünyası Dergisi**, (Sayı 208, Aralık 1998), ss. 3-18; Bkz., Tezcan Atay, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, (15 Nisan 2000), s.96-100.

²⁶⁰ Dahilde İşleme Rejimi'ne AB Gümrük Kodu'nda "aktif mükemmelleştirme" denilmektedir. Eski-den Dahilde ve Hariçte İşleme Rejimleri Bakanlar Kurulu Kararları ile yürütülürken yeni düzenlemeyle kanun şemsiyesi altına alınmıştır. Bkz., İbrahim Okur, "Dahilde İşleme Rejimi", **Yaklaşım Dergisi**, (Sayı 6, Mayıs 1998); Ata, **Yeni Kanun-2**, a.g.e.

girdileri kullanılarak üretilen eşya için izin belgesi sahiplerine gümrük vergileri açısından bazı avantajlar sağlar²⁶¹. İhraç edilecek ürünün imalinde kullanılan ve ithali vergiye tabi bulunan malların yurt içerisinde işlenmesi durumunda söz konusu malların tabi tutulacağı usul ve esasları belirleyen bu rejim şartlı muafiyet sistemi²⁶² ve geri ödeme sistemi²⁶³ olarak ifade edilen iki esasa dayanır.

Bu sistem ihraç edilmek üzere ülke içerisine giren ve işleme tabi tutulan ham madde ve mamuller üzerinden girişte ve çıkışta, gümrük vergisi ve diğer birtakım vergiler *alınmamak* suretiyle ülke sanayinin yabancı ürünlerle rekabet etme imkanını sağlamakta ve yerli müteşebbisleri koruyarak teşvik etmekte, ülke içerisinde montaj, ham madde ve mamul işleme faaliyetlerinin gelişmesine hizmet etmekte, dünya piyasalarından gümrük muafiyetli olarak girdi (ham madde, yardımcı madde ve ambalaj maddesi) ithalini ve böylece ithal girdi kullanılarak üretilen mamullerin ihracını özendirmektedir²⁶⁴.

²⁶¹ "AB ve Ülkemizde Dahilde İşleme Rejimi Uygulamalarının Değerlendirilmesi", **İktisadi Kalkınma Vakfı Dergisi**, (Sayı 143, Ocak-Nisan 1999), ss.31-33; Yusuf Akkaya, "Dahilde İşleme Rejimi 2", **Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog Dergisi**, (Sayı 115, Mayıs 2000), ss.57-66.

²⁶² *İthalatta şartlı muafiyet sisteminde*, Türkiye'de yerleşik firmalarca, ihracı taahhüt edilen işlem görmüş ürünlerin üretimi için gerekli olan hammadde, yardımcı madde, yarı mamul, mamul ve ambalaj malzemelerinin bedelli veya bedelsiz ithaline teminat karşılığı izin verilmektedir. Bu malzemenin ihraç edilmek koşuluyla yurt içinden temini de mümkündür. Bu durumda yurt içinden temin edilen eşya (KDV Kanunu hükümleri saklı kalmak koşuluyla) ithal eşyası gibi değerlendirilecektir. İşlem görmüş ürünlerin imali için ithal eşyası yerine aynı kalite ve nitelikleri taşıyan serbest dolaşımdaki eşyanın da kullanılması mümkündür. Bu rejim kapsamında önceden ihracat sonradan da ithalat yapılabileceği gibi ithal eşyası ile serbest dolaşımdaki eşya da birlikte kullanılabilir. Bu noktada, Müsteşarlığın projenin özeliğine göre eşdeğer eşyanın kullanımına yasaklama veya kısıtlama getirme yetkisi vardır. Diğer taraftan ithal eşyanın ithalinden önce, eşdeğer eşyadan elde edilen işlem görmüş ürünlerin ihracı halinde buna karşılık gelen ithalat, Dahilde İşleme İzin Belgesi'nin süresi sonuna kadar yapılabilecektir. İşlem görmüş ürünlerin eşdeğer eşyadan elde edildiği durumlarda ise gümrük işlemlerinde ithal eşyası eşdeğer eşya, eşdeğer eşya ise ithal eşyası olarak değerlendirilecektir. Ayşe Öztuna, "Dahilde İşleme Rejimi", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, (Sayı 315, 1 Mart 2000), ss. 38-39.

²⁶³ Dahilde işleme rejimi tedbirlerinden ikincisi olan *geri ödeme sistemi*, serbest dolaşımda bulunan ithal eşyasının işlem görmüş ürünler şeklinde ihracı halinde, ithal sırasında alınan vergilerin geri ödenmesi esnasından oluşmaktadır. Böylece ihraca konu eşya üzerindeki vergi yükünü kaldırılması sağlanmaktadır. Bu sistem AB ülkeleri çıkışlı tarım ürünleri ithalatı hariç olmak üzere; ithali miktar kısıtlamasına tabi olan tercihli tarife ya da şartlı muafiyet düzenlemelerinden kotalar içerisinde yararlanabilen tarım politikası ya da tarım ürünlerinin işlenmesi sonucunda elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler doğrultusunda ithalat vergilerine tabi tutulan ve ithal eşyasının serbest dolaşıma giriş beyanını kabulü sırasında işlem görmüş ürünlerden, parasal ihracat iadesine tabi olan mallar yararlanamayacaktır. Cahit Yerci, "Dahilde İşleme Rejiminin Avantajları", **Mükellefin Dergisi**, (Sayı 101, Mayıs 2001), ss. 154-162; Öztuna, **a.g.e.**

²⁶⁴ Dahilde işleme rejimi hakkında daha detaylı bilgi için bkz., Abdurrahman Demir, İhracatı Teşvik Uygulamalarından Dahilde İşleme Rejimi'nde KDV Nasıl Buharlaşır", **Yaklaşım Dergisi**, (Sayı 99, Mart 2001), ss. 92-99; **Gümrük Dergisi**, (Sayı 36, Mart 2001), ss. 11-23; Hilmi Takaz, "Dahilde İşleme Rejimi, Eşdeğer Eşya Kullanımı ve Katma Değer Vergisi", **Yaklaşım Dergisi**, 8Sayı 100, Nisan 2001), ss. 224-229; Selahaddin Gökmen, "Dahilde İşleme Rejimi", **Vergi Sorunları Dergisi**,

Bu rejimde ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmadan ve bedelli ya da bedelsiz olarak ithal edilecek eşyanın vergisi teminata bağlanarak ithaline izin verilir. İthal edilen bu eşyanın belli bir süre²⁶⁵ sonra tekrar ihraç edilmemesi halinde idare tarafında alınan teminatın irat kaydedilmesi söz konusudur²⁶⁶.

6.2.3.4. Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi'nde Muafiyet

Bu rejim AB Gümrük Kodu'yla sağlanan uyum çerçevesinde mevzuatımıza katılan yeni bir rejimdir. Amacı, beyan veya muayeneye tabi tutulsun veya tutulmasın eşyanın her zaman kontrol edilebileceğinin rejim hak sahibi tarafından bilinmesini sağlamaktır. Böylece, yanlış beyanın her an tespit edileceğini bilen mükellefin bu yanlış beyanı veya eşya kaçakçılığı önlenmiş olacaktır²⁶⁷.

Bu rejim, serbest dolaşıma girmemiş eşyanın ithalat vergilerine ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın, niteliği veya durumunu değiştiren işlemlere tabi tutulmaları ve bu işlemlerden elde edilen ürünlerin gümrük vergileri üzerinden serbest dolaşıma girmelerini mümkün kılan ve özellikle ithal girdi kullanan imalatçılara vergi avantajı sağlayan bir müessesedir²⁶⁸.

Dahilde İşleme Rejimi'nden farklı olarak bu rejim ile ithalat vergileri ve dış ticaret önlemlerine tabi olmaksızın yurda girişine izin verilen eşyanın işleme faaliyeti sonucunda dönüştüğü ürünün tabi olduğu ithalat vergileri üzerinden serbest dolaşıma girmesi sağlanmaktadır. Farklılık, işleme faaliyeti sonucunda elde edilen ürünlerin ihracı değil serbest dolaşıma girmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır²⁶⁹.

Yeni olan bu rejim, özellikle fabrikalarda işleme tabi tutularak yeni bir ürüne dönüşecek eşyaya yönelik olarak ve AB üyesi ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de üreticiler ve ihracatçıların yararlanabilecekleri ek olanaklar sunacaktır. Sanayiciler

(Sayı 135, Aralık 1999), ss.78-88; Yusuf Akkaya, "Dahilde İşleme Rejimi 1", **Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog Dergisi**, (Sayı 114, Nisan 2000) ss.60-64.

²⁶⁵ Bkz., Gümrük Kanunu, (m. 111).

²⁶⁶ Dahilde işleme işlemleri Gümrük Kanunu'nun 108-122 inci maddeleri ile 23.12.1999 tarih ve 99/13819 sayılı Dahilde İşleme Rejim Kararı Çerçevesinde yürütülmektedir. Bkz., Umman Hamitoğulları, "Dahilde İşleme Rejimi Kapsamında Gümrük İşlemleri", **Yaklaşım Dergisi**, (Yıl 8, Sayı 93, Eylül 2000), ss. 70-72.

²⁶⁷ Nural-Akçin, **a.g.e.**, s.264.

²⁶⁸ Gümrük kontrolü altında işleme rejiminin hangi koşullarda ve nasıl vergi avantajı sağlayabileceği hususunda bilgi için bkz., Cahit Yerci, "Vergi Avantajı Getiren Bir Olanak: Gümrük Kontrolü Altında İşleme", **Vergi Sorunları Dergisi**, (Sayı 150, Mart 2001), ss. 34-36.

²⁶⁹ Umman Hamitoğulları, "Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi", **Yaklaşım Dergisi**, (Yıl 8, Sayı 88, Nisan 2000), ss.75-80.

bu rejim sayesinde gümrük vergisinden muaf olarak çeşitli malları ithal edebilecekler bunların kontrolü sonra yapılacaktır. Kontrol gerekirse üretim sürecinde yapılarak sanayicilerin maliyetleri düşürülecektir. Yani vergisiz ithal edilen girdiler kullanılarak üretilen nihai ürün iç piyasada satışa sunulurken vergi ödenecektir. Bu sayede nihai ürün yerine girdi ithali özendirilerek ürünün Türk Gümrük Bölgesi'nde üretilmesi ve ekonomiyeye katma değer kazandırılması sağlanacaktır²⁷⁰.

6.2.3.5. Hariçte İşleme Rejimi'nde Gümrük Vergisi Muafiyeti

Bu rejim daha önce uygulanan "geçici ihracat rejiminin" bir benzeri gibi gözüktüğü de, bir belge kapsamında izne bağlanması yeni bir uygulamadır²⁷¹.

Serbest dolaşımdaki eşyanın hariçte işleme faaliyetine tabi tutulmak üzere Türkiye Gümrük Bölgesinden geçici olarak ihracı ve bu faaliyet sonucunda elde edilen ürünlerin ithalat vergilerinden tamamen veya kısmen muaf olarak yeniden serbest dolaşıma sokulmasına hariçte işleme rejimi denir²⁷².

Bu sayede, ekonomik ve teknolojik koşullar göz önünde bulundurularak rasyonel üretim yapılması amacıyla serbest dolaşımdaki eşyanın gümrük bölgesi dışına çıkartılarak buralarda işleme ve üretim faaliyetlerinde kullanılmasına, bu sayede elde edilen işlenmiş veya yarı işlenmiş ürünlerin ithalat vergilerinden *tam* veya *kısmi* muafiyet sağlanarak serbest dolaşıma sokulmasına imkan tanınır²⁷³.

Bu rejim sayesinde, komşu ülkelerdeki ucuz işgücü veya başka olanaklardan yararlanmak isteyen Türk girişimciler, bir kısım girdileri yurt dışına gönderecek ve işlendikten sonra ithal ederek üretim maliyetlerini düşürebileceklerdir.

²⁷⁰ Geniş bilgi için bkz., Gümrük Kanunu, (m, 123-127); Gümrük Yönetmeliği, (m, 511-528); Gümrükler Genel Tebliği (Gümrük Kontrolü Altında İşleme) Seri No 1.

²⁷¹ Ramazan Uludağ, "Gümrük Birliği Sürecinde İhracat Rejim Kararı İle Getirilen Dış Ticaret Kolaylıkları", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, (Sayı 241, 1 Şubat 1997), ss. 132-133.

²⁷² Gümrük Kanunumuzda karmaşık ve anlaşılması zor kavramlarla ifade edilen Hariçte işleme rejiminin kapsamına AB Kodunda tamir amacıyla yapılan geçici ihracatta girmektedir. AB Gümrük Kodu, (m, 145-160), Ata, Yeni Kanunun Mukayeseli İncelemesi-2, **a.g.e.**

²⁷³ Hariçte işleme rejimine tabi tutulacak eşya serbest dolaşımda bulunan eşya olduğundan, bunun işlendikten sonra yeniden ithali sırasında nihai değeri üzerinden değil, Türkiye Gümrük Bölgesi dışında yaratılan katma değer göz önünde bulundurularak ithalat vergilerine tabi tutulması gerekmektedir. Bkz.. Gümrük Kanunu, (m. 141).

6.2.4. Uluslararası Sözleşmelerde Öngörülen İstisna Ve Muafiyetler

Gümrük Kanunu'nda açıkça ifade edilmemekle birlikte Türkiye'nin taraf olduğu bazı uluslararası sözleşmelerde öngörülen ve Türkiye'nin de uymak zorunda olduğu birtakım istisna ve muafiyet hükümleri de mevcuttur.

Türkiye, 1972 tarihli Konteynerlerle İlgili Gümrük Sözleşmesi hükümlerini kabul etmiştir²⁷⁴. Buna göre, ticari olan veya olmayan eşya naklinde kullanılmak üzere dolu veya boş olarak gelen konteynerlerin gümrük vergi ve resimleri teminata bağlanmak suretiyle geçici muafık yoluyla geçici ithaline izin verilmekte ve konteynerlerin amacı sadece eşya taşımak olduğu için yurt içerisinde çok kısa bir süre kaldıktan sonra boşaltılmasını müteakip yurt dışı edilmektedir.

Eşya ithali ve ihracında kolaylık sağlayan bir diğer uygulama ise AT karnesi ile geçici giriş ve çıkış işlemleri gerçekleştirmektir. Ülkemiz bu sözleşmeye 1972 yılında dahil olmuştur.

ATA karneleri ithalatta beyanname doldurmanın günlüklerini bertaraf etmek suretiyle eşyanın gümrük vergisine tabi olmadan geçici kabulünü ve eşya belli bir süre içinde yeniden ihraç edilmediği takdirde ödenmesi gereken vergilerin ödenmesinin mahallinde yeterli bir şekilde teminat altına alınmasını kolaylaştırmaktadır. Uluslar arası teminat altında olan ATA karneleri ile gelen bütün eşyalar için ne gümrüklerce ne de ithalatçı firmalar tarafından başka bir işlem yapılmasına gerek yoktur. Akit tarafların birinin gümrüğünce tatbik edilen mühürler, diğer akit tarafın gümrüğünce de kabul edilir. ATA karneleri gümrükçe kolaylıkla kontrol edilebilir. Bütün bu faktörler, ATA karnesi ile gelen eşyaların ithalinde ve yeniden ihracatında gümrükten geçiş süresinin kısaltılmasına yardım eder.

Bu kolaylıkların yanında, tüccarlar tarafından çok kabul gören bir diğer faydası da karnenin geçerliliği süresince (normal olarak 1 yıl) karne sahibinin aynı karne ile istediği kadar çok sayıda akit ülkeye istediği kadar sıklıkla geçici ithalat yapabilmesidir.

²⁷⁴ Konteyner, taşıma işlerinde kullanılan büyük sandık, müteharrik sanrıç ve benzerleri ile, içerisine eşya koymak için kompartıman oluşturacak şekilde tamamen ya da kısmen kapatılmış, sürekli kullanım özelliğine sahip ve buna uygun olarak defalarca kullanılacak kadar sağlam, taşıma türü veya vasıta değişmesini gerektiren hallerde içerisindeki eşyanın boşaltılıp yüklenmesine yol açmayacak şekilde özel olarak imal edilmiş, özellikle bir taşımacılık türünden diğerine transfer hallerinde pratik kullanım özelliğine sahip biçimde yapılmış, kolayca doldurulup boşaltılacak şekilde imal edilmiş bir taşıma aracıdır.

Son olarak geçici giriş ile ilgili bir kısım uluslararası sözleşmeden de bahsetmekte yarar bulunmaktadır. Bunlar; Mesleki Malzemenin Geçici İthaline İlişkin Gümrük Sözleşmesi, Sergi, Fuar, Toplantı veya Benzeri Yerlerde Sergilenecek veya Kullanılacak Eşyanın İthalindeki Kolaylıklarla İlgili Gümrük Sözleşmesi, Ticari Numuneler Sözleşmesi, Bilimsel Malzemenin Geçici İthaline Dair Gümrük Sözleşmesi, Deniz Adamları İçin Sosyal Yardım Malzemesine İlişkin Gümrük Sözleşmesi, Pedagoji Malzemesinin Geçici İthaline Dair Gümrük Sözleşmesi, Tercihli Tarife Protokolü ve Kuzey Atlantik Antlaşmasına Taraf Devletler Arasında Kuvvetler Statüsüne Dair Sözleşmedir²⁷⁵.

6.3. İstisna ve Muafiyetler ile İlgili Değerlendirmeler

i. Gümrük vergisinde istisna ve muafiyetler her ne kadar tek madde altında toplanmış gibi gözükseler de olayı bu kadar dar kapsamlı düşünmek mümkün değildir. Gümrük Kanunu'nun temelini teşkil eden gümrük rejimleri de kendi içinde geçici nitelikte muafiyetlere yer vermiştir. İstisna ve muafiyetler değerlendirilirken gümrük rejimlerinin de göz önünde tutulması gerektiği unutulmamalıdır.

ii. İstisna ve muafiyet kapsamındaki eşyanın değeri belirlenirken AB' ye tam üyelik stratejimizin bir gereği olarak AB'nin para birimi olan EURO kullanılmıştır. Henüz tam üye olmadığımız AB'nin para biriminin kullanılmasının üçüncü ülkelerle olan ticari ilişkilerimizde yaratacağı etkiler ilerde ortaya çıkacaktır.

iii. Gümrük Kanunu'nda yer almamakla birlikte, özel kanunları ile çeşitli kurum ve kuruluşlara tanınan gümrük vergisi istisna ve muafiyetlerinin de göz önünde tutulması zorunludur. Bunların çok sayıda olması ve takip güçlükleri idare ile mükellef arasında sürekli uyuşmazlıklar yaratmaktadır²⁷⁶. Burada asıl dikkat

²⁷⁵ Çalışmanın içeriği bakımından bu sözleşmeler hakkında bilgi verilmemiştir. Her biri hakkında geniş bilgi için bkz., Mehmet Şahin, **Muafiyetler**, (Gümrük Kontrolörleri Derneği, Yayın No, 16, Ankara, Kasım 1998), ss. 273-313.

²⁷⁶ D.7.D.E.No. 1988/253, K.No. 1989/532, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 76-77, 1990), ss. 478-481; D.7.D.E.No. 1994/2051, K.No. 1996/762, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 92, 1997), ss. 513-517; D.7.D.E.No. 1982/3357, K.No. 1983/530, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 52-53, 1984), ss. 327-332; D.7.D.E.No. 1980/357, K.No. 1980/1415, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 42-43, 1981), ss. 192-193; D.7.D.E.No. 1981/3153, K.No. 1983/3354, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 54-55, 1984), ss. 263-267; D.7.D.E.No. 1984/3590, K.No. 1985/1447, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 62-63, 1986), ss. 283-287; D.7.D.E.No. 1987/4543, K.No. 1991/3237, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 84-85, 1992), ss. 463-465; D.7.D.E.No. 1993/5441, K.No. 1995/589, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 90, 1996), ss. 753-757; V.D.D.G.K. E.No. 1993/106, K.No. 1994/132, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 90, 1996), ss. 268-271; D.7.D.E.No. 1989/4019, K.No. 1992/243, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 86, 1993), ss. 367-368; D.7.D.E.No. 1980/720, K.No. 1982/308, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 44-45), ss. 359-362.

edilmesi gereken, sahip oldukları teşvik belgesi kapsamında ithalat gerçekleştirenlerin teşvik belgesinin gerekli koşulları taşıyıp taşımadığıdır. Bunun dışındaki esası etkilemeyecek şekil noksanları mükellefin bu haktan yararlanmasına engel değildir. Danıştay'ın bu doğrultuda pek çok kararı mevcuttur²⁷⁷.

iv. Gümrük idaresinin geçmişte olduğu gibi gelecekte de karşılaştığı olayların aleyhine sonuçlanmaması için, sadece Gümrük Kanunu'nda yer alan istisna ve muafiyet hükümlerinin değil gümrük vergisini ilgilendiren bütün istisna ve muafiyet hükümlerinin birlikte dikkate alınması ve istisna ve muafiyet hükümlerini yorumlarken Danıştay'ın geçmiş uygulamalarını göz önünde bulundurmasında yarar vardır. Ancak, ithalat yapan kişi ve kuruluşlara tanınacak her istisna veya muafiyetin gümrük idaresini doğrudan ilgilendirdiği göz önüne alındığında idarenin işinin gerçekten zor olduğu ve dikkat gerektirdiği de bir gerçektir.

7. Gümrük Vergisinin Tarifesi ve Oranı

Sayıları milyonlarca olan çeşitli ithal eşyasına uygulanacak vergi oranlarını, eşyanın cinsine ve geldiği menşe ülkeye göre belirlemek ve bunu doğru bir şekilde uygulamak gümrük vergisinde en güç ve en teknik konulardan birisi²⁷⁸, belki de en önemlisidir²⁷⁹. Bunun için eşyanın milletlerarası tasnifine uygun gümrük giriş tarife cetvelleri kullanılmaktadır. Bu tarifelere bakarak, bir ülkenin ithalat bakımından nasıl bir dış ticaret politikası güttüğünün anlaşılması mümkündür²⁸⁰.

Ancak burada önemli olan husus öncelikle, vergiye tabi eşyanın teknik özelliklerinin iyice belirlenmesi ve daha sonra da buna uygun olan oranın uygulanmasıdır. Eşyanın geldiği menşe ülke ile yapılan ikili anlaşmaların da tarife uygulaması açısından önemli olduğu unutulmamalıdır.

²⁷⁷ İhracatı ve Döviz Kazandırıcı Faaliyetleri Teşvik Tebliği'nde öngörülen esasa ilişkin bütün koşulları yerine getiren mükellefin, teşvik belgelerinin ithalatın gerçekleşmesinden sonra kapatılması üzerine yapılacak yeni bir ithalat için tebliğde öngörülen belli bir süre içerisinde idareden izin alınması koşuluna uyulmaması, muafiyetten yararlanmayı etkilemeyecek bir şekil noksanı olup, mükelleflerin muafiyetten yararlanmasına engel değildir. Vergi mükellefiyetinin doğduğu tarihte muhtemelen olduğu ihtilafsız olan şirketin bu durumunun çeki listesinde gösterilmemesi nedeniyle gümrük vergi ve resimlerini tahsili cihetine gidilmesinde gümrük mevzuatına uyarlık yoktur. D. 7.D.E.No. 1995/2451, K.No. 1996/4399, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 91, 1996), ss. 374-376, D.7.D.E.No. 1980/1397, K.No. 1981/1030, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 46-47, 1982), ss. 223-226; D. 7.D.E.No. 1987/823, K.No. 1991/2678, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 84-85, 1992), ss. 466-467, D.7.D.E.No. 1982/3357, K.No. 1983/530, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 52-53, 1984), ss. 327-332.

²⁷⁸ H. Alder, **a.g.e.**, s.166-167.

²⁷⁹ Toprak, **a.g.e.**, s.91.

²⁸⁰ Ekrem Cimilli, Gümrük Tarifemiz, **Eskişehir İTA Dergisi**, (Cilt:XIV, S. 2, 1978), s. 152.

Tarife konusu tamamen pratiğe dayanan, teorik yönü uygulamanın ardından gelen, teknik ağırlıklı bir bilimdir²⁸¹. Öyle ki, bazı Alman maliyecileri, çeşitli vergilere uygulanacak oran ve bunları içeren vergi tarifelerine ayrı ve bağımsız bir bilim dalı olarak bakmış ve buna, Vergi Tarife İlimi diye ayrı bir de isim takmışlardır. Bu nitelendirme özellikle gümrük vergileri için geçerli ve yerinde sayılabilir²⁸².

7.1. Gümrük Tarifesinin Tanımı

Bir ülkeye giren yabancı menşeli eşyadan hangi miktar ve oranda vergi alınacağını gösteren listeye gümrük tarifesi denir²⁸³. Bazı ülkeler menşeli eşyaya anlaşmalar çerçevesinde tanınan indirimler, kanuni veya ahdi muafıklar, ithalat kısıntı ve yasakları da yine bu listelerde gösterilir²⁸⁴.

7.2. Gümrük Tarifesinin Sınıflandırma Şekilleri

Gümrük tarifesi bir tür eşya listesi olduğu için, öncelikle eşyaların neye göre sıralanacağı sorusunun yanıtlanması gerekir. Gerekli her türlü eşyanın adı veya grubunun tarifede yer alması ve eşyaların tarifede mümkün olduğu kadar kolay bulunmasını sağlayacak bir tarife oluşturulması son derece önemlidir. Genellikle alfabetik ve analitik sınıflandırma sistemi şeklinde iki tür sistem vardır²⁸⁵.

7.2.1. Alfabetik Sınıflandırma Sistemi

Bu sistemde eşyalar alfabetik sıraya göre dizildikleri için, üretim ve imal aşamaları, kullanılış yeri gibi yönlerden hiçbir ilişkileri bulunmayan, isimleri birbirine çok yakın olmakla beraber nitelikleri itibariyle birbirlerinden çok farklı olan eşyalar tarifede yan yana gelebilirler²⁸⁶. Örneğin lama yanında lamba, makine yanında malt, pilin yanında pik demir yer alabilir. Dolayısıyla eşya listelerinde homojenlik sağlanamadığı için bu sistemin rasyonel bir yanı olmadığı söylenebilir.

²⁸¹ Ata, Yeni Gümrük Kanununun-I, a.g.e., ss.84-93.

²⁸² Tuncer, Yeni Gümrük Kanunu'nun Vergileme ile İlgili Hükümleri, a.g.e., ss.15-24.

²⁸³ Snider, a.g.e., s.172-173; Cimilli, Gümrük Tarifeleri, a.g.e., ss. 187-197; Bayraklı-Pehlivan, a.g.e., s.461, Onursal, a.g.e.

²⁸⁴ Toprak, a.g.e., s.91.

²⁸⁵ Daha geniş bilgi için bkz.. Basri Bora, "Kıymet Esasına İsnat Eden Yeni Gümrük Tarifemiz", **Maliye Enstitüsü Konferansları**, (Birinci Seri, Yıl 1955, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul Üniversitesi Yayın No: 665), ss. 113-125.

²⁸⁶ Onursal, a.g.e.

Bu sistemin bir diğer sakıncası, tarifeler başka ülkeleri de yakından ilgilendirdikleri için o ülkelerin dillerine tercüme edilmeleri söz konusu olduğunda tercüme edilmiş metin üzerinden eşyanın tatbiki ve bulunmasını zorlaştırmasıdır²⁸⁷.

Sistemin bu olumsuzluklarını ortadan kaldırmak için öncelikle eşyaların maddelerine göre gruplara ayrılması ve ardından da grup içindeki eşyaların isim alfabesine dizilmesi suretiyle ortalama bir yol takip edilmesine çalışılmışsa da, bu uygulamada ancak hacimli olmayan, basit tarifeler için mümkün olabilmektedir.

Bunun üzerine de bir çok ülkede bu usul terk edilerek yerine daha ilmi esaslara dayalı olan tarifeler uygulanmaya çalışılmıştır.

7.2.2. Maddesine Göre (Analitik) Sınıflandırma Sistemi

Bu sistem ise eşyanın doğal menşei, maddi vasıfları ve ticari şekilleri gibi bazı kriterleri esas alır²⁸⁸.

Alfabetik tasnife göre çok daha homojen olup bir çok ülke gümrük giriş tarife cetvellerini bu şekilde tanzim etmişlerdir.

Bu tasnifte, eşyanın imalat aşamasında gördüğü işçilik, ambalajlama faaliyetleri ve perakende aşamasında satış için yapılan işlemler ile eşyanın hangi işte kullanılacağı gibi teknik ve ekonomik unsurlar sınıflandırmada göz önünde tutulur.

Böylece eşyalar hayvansal ve nebati maddeler, bunlardan mamul eşya, madenler ve mamulleri, kimyevi maddeler, cam, suni ve sentetik maddeler gibi ana bölümler halinde sıralanırlar. Bu bölümlerden her birisine giren eşya mümkün olduğunca ilk madde halinden yarı mamul ve mamul hale gelinceye kadar geçirdiği aşamalar itibariyle sıralanmış olur. Tarifede yer almayan eşya ise, en yakın gruba dahil edilir.

7.3. Gümrük Tarifelerinin Türleri

Gümrük Tarifelerini, ekonomik karakterleri, vergi matrahı ve vergi oranları bakımından üçlü bir ayrıma tabi tutabiliriz.

²⁸⁷ Toprak, a.g.e., s.92

²⁸⁸ Onursal, a.g.e.

7.3.1. Ekonomik Karakterleri Bakımından Gümrük Tarifeleri

Gümrük tarifeleri amaçlarına göre mali ve koruyucu ve bunların karışımından oluşan konpensatör tarifeler şeklinde sınıflandırılmaktadırlar²⁸⁹.

7.3.1.1. Mali Gümrük Tarifeleri

Bu tarifelerin en önemli yönü hazineye gelir sağlamak için vergi oranının düşük tutulmasıdır. Liberal ekonomik sistemlerde daha çok uygulama alanı bulurlar²⁹⁰. Bu tür tarifelerden en fazla gelirin elde edilebilmesi için konu, matrah ve oran gibi vergi esasları üzerinde titizlikle durulur. Ancak bunların tayin ve tespiti oldukça güç bir konudur.

Bu tarifelerin uygulanması ile ülkede üretilmeyen yabancı mallardan, yerli mallardan alınana nazaran daha iyi ve kolay bir gelir sağlanır. Şüphesiz sürümü fazla olan eşyada bu gelir daha da büyük bir artış gösterir. Lüks mallarda ise gelir temini diğerlerinden daha güçtür. Bu nedenle uygulanacak gümrük vergisinin konusu mali amaçlar yanında sosyal ve ekonomik yönleri de göz önünde bulundurularak iyi bir şekilde saptanmalıdır.

7.3.1.2. Koruyucu (Hami) Gümrük Tarifeleri

Bu tarife türü ise müdahaleci akımların ve çağdaş gereksinmelerin sonucu ortaya çıkmıştır. Bir ülkede üretilen tarım ve sanayi ürünlerinin benzeri yabancı menşeli ürünler karşısında korunması ancak bu tür tarifelerle mümkündür.

Özellikle sanayini yeni kuran ülkelere bu tür tarifelerin uygulanması bir zorunluluk arz eder. Bu tarifelerde mali amaçtan çok ülkenin ekonomik durumu göz önünde bulundurulurken oranlar özellikle yüksek tutulur. Bu şekilde maliyeti yükselmiş yabancı ürünler karşısında, yerli sanayiye ait ürünlerin rekabet imkanları artmış olur²⁹¹. Bu koruma bazen yabancı ürünlerin ülkeye girişini bir kanunla sınırlama şeklinde bazen de tarifedeki vergi oranlarının yükseltilmesi yoluyla sağlanmaktadır. Koruyucu tarifelerin vergi oranları çok yüksek olduğundan amaç koruma olsa da hazineye de ayrıca bir gelir sağlamaktadırlar.

²⁸⁹ Asheghian, a.g.e., s. 94-95

²⁹⁰ Cimilli, Gümrük Tarifeleri.. a.g.e., s.188; Toprak., a.g.e., s.108.

²⁹¹ Nadaroğlu, a.g.e., s.368-369

7.3.1.3. Mutavassıt (Konpansatör) Gümrük Tarifeleri

Bunlar, vergi tarifelerinin korumacılığının makul ve normal ölçüler içerisinde yapılmasını sağlayan tarifelerdir²⁹². Amaç, yabancı ülkelerin rekabetlerini önlemeden ziyade iç piyasadaki rekabet şartlarının eşit bir duruma getirilmesidir. Böyle bir tarifenin uygulanması ile ülke içerisinde üretilen malların hem maliyetinde hem de kalitesinde bir gelişme sağlanmış olur. Aşırı korumacı tarifelerin özellikle az gelişmiş ülkelerde büyük rağbet gördüğü, sanayileşmiş ülkelerde ise bu rağbetin azaldığı ve bunun sonucunda mutavassıt tarifelerin uygulanmaya başlandığı gözlenmektedir.

7.3.2. Vergi Matrahı Bakımından Gümrük Tarifeleri

Gümrük tarifeleri matrahlarına göre advalorem ve spesifik olmak üzere başlıca iki şekilde incelenebilir. Bir ülke kendi bünyesine uygunluğu bakımından bu iki tarife şeklinden birini esas almakla beraber bir tarifede bazı eşyalar için diğer tarifeye de yer verebilir. Nitekim halen Türkiye'de advalorem esaslı tarife uygulanmakla birlikte bazı eşyaların gümrük vergileri spesifik tarifeler üzerinden alınmaktadır. ABD her iki tarifeyi de kullanırken²⁹³ AB ise özellikle advalorem tarifiyi tercih etmektedir²⁹⁴.

7.3.2.1. Advalorem Gümrük Tarifeleri

Bu tarifeler, ithal edilen eşyanın değeri üzerine uygulanacak bir oran olarak ifade edilirler²⁹⁵. Bu tarifelerde, eşyanın iktisadi, ticari ve sınai nitelikleri değerine yansımış olduğundan verginin değer üzerinden alınmasıyla tam bir adalet sağlanmış olur. Ancak malın değerinin belirlenmesindeki güçlükler ve fatura bedelinin düşük gösterilmesi yoluyla gerçekleştirilen vergi kaçakçılığı, bazen advalorem tarifelerin uygulanmasında güçlükler çıkmaktadır. Örneğin, otomobilin değeri üzerinden %10 bir advalorem vergi uygulandığında malın faturada 1000\$ düşük beyanından hem ihracatçı hem de tüketici $(1000\$ \times \%10) = 100\$$ tasarruf edecek, sonraki her hayali işlemde ihracatçıya 100\$ kalacaktır. Bu durumda, gümrük idaresi otomobil başına 500\$ bir spesifik tarife uygulandığında, değerine

²⁹² Shultz and Harriss, **a.g.e.**, ss.337-350.

²⁹³ 1997 yılı ABD tarife cetveline ilişkin bir tablo için bkz., Field, **a.g.e.**, s.250-251.

²⁹⁴ Chacholiades, **a.g.e.**, s.142.

²⁹⁵ Shultz and Harriss, **a.g.e.**, ss.337-350; Walter., **a.g.e.**, s.155; Asheghian, **a.g.e.**, s. 94-95.

bakmaksızın gemiye yüklenen her otomobil için 500\$ tahsil edecektir. Ancak bunun da birtakım sakıncaları olduğu için birçok ülke vergi kaçakçılığını önlemede kendi değerlendirme sistemini uygulamaktadır²⁹⁶.

Advalorem tarifenin, gümrük politikası yalnızca mali amaçlarla vergi almaktan ibaret olan ülkeler için en uygun tarife biçimi olduğu söylenebilir. Bu tarifeler, kıymet esasına dayalı olduğu için eşyanın dünyadaki bütün çeşitlerinin ve bunların niteliklerinin sıralanmasına gerek yoktur²⁹⁷. Bu tarifeler aynı pozisyon ve kategoriye dahil eşyada kalite ve fiyat farklarından doğan kıymet farkı ve değişikliklerini gözetebildiğinden daha adil olup²⁹⁸ bu bakımdan spesifik tarifeye göre teorik bir üstünlük sağlamaktadır.

Öte yandan vergi geliri ithal eşyasının değerini kolaylıkla izleyebilmekte, eşyanın fiyatı zaman içerisinde artma eğilimi gösterdiği için de advalorem tarifeler devletin mali çıkarlarına yararlı olmaktadır²⁹⁹. Örneğin, bir eşyanın fiyatı 5.000\$'dan 10.000\$'a yükseldiğinde 1000\$'lık spesifik bir verginin advalorem etkisi %20'den %10'a düşecektir. Bu nedenle spesifik tarifelerin etkisinin enflasyon ortamlarda düştüğünü, tam tersine deflasyon ortamlarda ise arttığını söyleyebiliriz³⁰⁰. Bu tarifelerin bir diğer üstünlüğü de beyan edilip belgelerle tevsik edilen kıymetin tarifede gösterilen vergi oranı ile çarpılması sonucu gümrük vergisinin kolayca hesaplanması yani vergi tarhının kolaylığıdır.

Advalorem tarifelerin etkin bir şekilde uygulanması, uygun bir teşkilat ve iyi yetişmiş memura ihtiyaç gerektirir³⁰¹. Spesifik tarifede vergi oranı milli para birimi ile, advalorem tarifede ise, eşyanın kıymeti üzerinden yüzde olarak gösterilmektedir³⁰². Spesifik tarifede, belli bir eşyanın çeşitli ülkelerdeki vergi seviyesini karşılaştırmalı olarak incelemek, böyle bir karşılaştırma ancak çeşitli ülke paralarının cari kurlara göre aynı bir para birimine dönüştürülmesinden sonra mümkün olduğundan, güç iken, advalorem tarife ise böyle bir karşılaştırmaya olanak sağlar.

²⁹⁶ Dunn-İngram, **a.g.e.**, s.127.

²⁹⁷ Onursal, **a.g.e.**

²⁹⁸ B. Bangs, **a.g.e.**, s.121-126.

²⁹⁹ Sidal, **a.g.e.**, s.23; Onursal, **a.g.e.**

³⁰⁰ Chacholiades, **a.g.e.**, s.142; Field, **a.g.e.**, s.249.

³⁰¹ Toprak., **a.g.e.**, s.97

³⁰² Salvatore, **a.g.e.**, s.208.

7.3.2.2. Spesifik Gümrük Tarifeleri

bunlar, belirli fiziki miktar üzerinden alınacak vergiyi miktar olarak gösteren tarifelerdir³⁰³. Bu tarifelerin en büyük özelliği eşyanın, tartılması, ölçülmesi ve sayılması suretiyle matrahın gayet basit ve kolay tespit edilmesidir³⁰⁴. Bu sebeple gümrük vergileri yüzde ile değil her cins ve tür eşyanın nitelik ve miktarına göre kesin rakamlarla ifade olunur³⁰⁵.

Spesifik tarifelerde, belli miktar üzerinden alınacak gümrük vergileri aynı olduğundan advalorem tarifelerdeki vergi oranlarına kıyasla büyük uyumsuzluklar gösterir. Örneğin değerleri birbirlerinden farklı olan iki otomobil üzerinden de aynı miktarda bir spesifik vergi alındığında fiyatı ucuz olan otomobil üzerindeki vergi yükü daha fazla olacağından, çeşitlilik arz eden ve bazı parçaları diğerlerinden daha ucuz olan mallara spesifik tarifenin uygulanması pek uygun değildir. Bu tür mallarda advalorem tarife tercih edilir³⁰⁶. Ağırlık esasına dayanan spesifik tarifelerin vergi matrahının tespitinde sağladığı kolaylık³⁰⁷ yanında aynı gruptaki malların çeşitli kalitelerini ayrı ayrı vergiye tabi tutmak gerektiğinde tarife pozisyonlarının gittikçe çoğalmasına yol açar.

Spesifik tarifelerin etkin bir şekilde uygulanması, ekonomik istikrarın sağlanmasına bağlıdır. Aksi takdirde, fiyatların yükselmesi, hem koruma hem de mali amaç yönünden bu tür tarifelerin önemini hissedilir derecede azaltır ve bazen (0)'a kadar indirir. Bu tarifelerde, eşyanın ağırlığı, hacmi, adedi, uzunluğu ve benzeri diğer ölçüler ekonomik değerine kolaylıkla yansır. Bu durum spesifik tarifelerin adaletsizliğini ortaya koyduğu gibi gümrük vergileriyle takip edilmesi gereken iktisadi ve mali politikada tehlikeye girer. Her ne kadar bu tarifelerde pozisyon ve alt pozisyonların çoğalması yoluyla bu sakıncaların önlenmesine çalışılmakta ise de, bu yol her zaman başarılı olamamaktadır. Bu yönleri dolayısıyla spesifik tarifelere daha hacimli bir tarife gözüyle bakılabilir. Böyle bir tarifenin uygulanması oldukça zordur. Ancak memurlar için herhangi bir eşyanın değerini tatbik etmek-tense spesifik tarifelerin uygulanması daha kolaydır.

³⁰³ Due., a.g.e., s.181-183; Nemli, a.g.e., s.60-63; Onursal, a.g.e.; Walter., a.g.e., s.155.

³⁰⁴ Shultz and Harriss, a.g.e., ss.337-350; Asheghian, a.g.e., s. 94-95.

³⁰⁵ B. Bangs, a.g.e., s.121-126; Perst, a.g.e., ss.63-66.

³⁰⁶ Chacholiades, a.g.e., s.142

³⁰⁷ Due., a.g.e., s.182.

Spesifik tarifelerin bazı eşyaya uygulanması gerçekten büyük güçlükler doğurur³⁰⁸. Örneğin kıymetli taşlardan çok kimsenin anlamadığı ve hakiki bir taş sahtesinden ayıramayacağı bir gerçektir. Şayet hakiki taşlarla sahte taşlar kilo üzerinden vergiye tabi tutulursa, sahte taşlı bir yüzük alan, elmas, pırlanta ve zümrüt gibi hakiki taş satın alana nazaran daha fazla bir vergi ödemiş olur³⁰⁹. Bu durumda spesifik tarifelerde, advalorem tarifeye dayalı bazı kalemlere yer verilir.

Pratik fayda ve uygulama kolaylığının dışında herhangi bir verimlilik ve adalet sağlanamadığından ve eşyanın ekonomik değerini tatbik edemediğinden dolayı spesifik tarifelerin uygulanma alanı gittikçe daralmış ve birçok ülke tarafından terk edilmiştir.

Bu tarifelerde vergi maddi ölçülere göre alındığından vergi adaletine ters düşmektedir³¹⁰.

Tarifenin bu olumsuz yönünü ortadan kaldırmak için tarifede yer alan eşyaların sadece ağırlıkları değil diğer nitelikleri de dikkate alınarak (sadece ağırlığı değil, cins, tür ve evsafına göre) sınıflandırılması yoluna gidilmektedir. Bu durumda sistemin bir sakıncası (vergi adaletini temin edemeyişi) giderilmeye çalışılırken, tarifenin çok hacimli hale gelmesi ve tarife pozisyonlarının birkaç bini aşması gibi bir sonuca ulaşılmaktadır.

Spesifik tarifelerin bir diğer eksikliği de, advalorem tarifelere göre ucuz ürünlerin ithalatını daha ağır bir şekilde vergilendirmeleridir. Örneğin, İthal edilen her bisiklet başına 10\$ spesifik bir vergi konulursa o zaman 200\$ değerindeki bisikletlerin ithalatı 250\$ olan bisikletlerden daha fazla engellenecektir. Çünkü 10\$, 250\$ a kıyasla 200\$ in daha büyük bir yüzdesidir.

Bu nedenle spesifik tarifelerin yurtiçi üretime sağladıkları koruma oranı ithal edilen ürünlerin fiyatlarının değişmesi ile negatif yönde olur³¹¹. Koruma oranı daha yüksek olan ucuz malların üretimini teşvik etmesi ve böylece yurtiçi üretim kalıplarını bozması da bu vergilerin arzu edilmemesinin bir başka nedenidir.

³⁰⁸ Due., a.g.e., s.181-183.

³⁰⁹ Cimilli Gümrük Tarifeleri., a.g.e., s.193-199; Toprak., a.g.e., s.96.

³¹⁰ Onursal, a.g.e.

³¹¹ Asheghian, a.g.e., s. 96.

7.3.3. Vergi Oranları Bakımından Gümrük Tarifeleri

Gümrük tarifelerinin vergi oranları bakımından ayrımı bir bakıma da tarifelerin dış ticaret ve gümrük politikası bakımından ayrımı demektir.

7.3.3.1. Muhtar Gümrük Tarifeleri

Tarife uygulayan ülkenin yetkili organlarının yabancı ülkeden gelen eşyaya uygulanacak vergi oranını bizzat ve tek taraflı saptadıkları bu tarifeler, bir kanun veya kararla uygulamaya konur ve herhangi bir taviz söz konusu olmadığı için istenildiği an değiştirilebilirler. Ancak bugün uluslar arası ticaretin gelişimi karşısında gümrük tarifelerinde böyle bir bağımsızlık ticaret anlaşmaları ile uyum sağlayamamaktadır. Bu durumda bunların tek başına uygulanma imkanı ortadan kalkmaktadır. Bu tarifeler, tek ve muhtar gümrük tarifeleri ile çok ve muhtar gümrük tarifeleri olmak üzere ikiye ayrılır.

i. Tek ve muhtar gümrük tarifesi.- Bu tarifelerde ithal eşyanın hangi ülke menşeli olduğuna ve nereden geldiğine bakılmaksızın tek tarifede yazılı tek oran uygulanır³¹².

Herhangi bir ülke ile temasa gerek kalmadan, ülkenin yetkili organı gerektiğinde vergi oranını tek taraflı olarak arttırıp azaltabilir. Diğer ülkeler ise bu uygulamaya karşı benzer misilleme yoluna gidip farklı tarife dahi uygularlar. Sanayilerinin gelişmesi ve yabancı ülkelerin rekabetinden çekinemeyecek bir duruma gelmiş bulunmaları sebebiyle I. Dünya Savaşı'ndan önce ABD ve İngiltere'de uygulanan ve bir taraftan başka ülkelerle tarife görüşmelerine ve vergi indirimine imkan bırakmayan diğer yandan ise yerli ürünlerin eşit şartlarda rekabetini güçleştiren bu tarifeler günümüzde hiçbir ülkede uygulanmamaktadır³¹³.

ii. Çift ve muhtar gümrük tarifeleri.- Bu tarifelerde, her cins eşya için biri azami, diğeri asgari iki vergi oranı vardır. Ticaret anlaşmaları yapılmayan ülkeler-

³¹² A. Snider, a.g.e., s.172.

³¹³ Bugün Şili, Endonezya, Papua Yeni Gine, Filipinler, Singapur, Güney Kore, Bahreyn, Bolivya, Honkong, Kuveyt gibi ülkeler, tek kolonlu gümrük tarifesi uygulanan ülkelere örnek olarak gösterilebilir. Dünyanın diğer ülkelerinde uygulanan gümrük tarifeleri hakkında geniş bilgi için bkz., <http://foserv2.ita.doc.gov/tic.nsf/>.

den ithal edilen eşyaya azami yani kanuni oranlar uygulanırken, anlaşmalı ülkelerden gelen mallara asgari oranlar uygulanır.

Bununla beraber, iki ülke arasındaki şartlara göre azami ve asgari tarife oranları arasında yeni bir indirimli vergi oranı daha tespit edilebilir. Ancak bu indirimli oran, yerli sanayiye koruma amacıyla tespit edildiği varsayılan asgari vergi oranından daha düşük olamaz³¹⁴.

Bu tarifeler sayesinde bir kısım yerli ürünlere ihraç imkanı ve kolaylığı sağlanmış olur. Öte yandan bu tarifeler, yabancı ülkelerle indirim konusunda anlaşma imkanı sağlanması yönünde tek ve maktu tarifelerden daha iyidir. Bağımsız bir nitelik arz ettikleri için istenildiği an değiştirilebilirler.

Ancak, tarifenin tek taraflı değiştirilmesi ve azami ve asgari vergi oranlarının yeniden tespit edilmesi ise, herhangi bir anlaşmaya dayanarak tanınmış bulunan indirim yüzdesine etki eder. Şöyle ki, vergi oranlarının artırılması halinde yüzde olarak tespit edilen indirimli vergi oranı da kendiliğinden artmış ve dolayısıyla bundan yararlananların faydalanma dereceleri azalmış olur. Özellikle geçmişte Fransa ve İspanya'da uygulanan fakat uluslararası ticarete ters düşen bu tarifenin de bugün uygulama alanı kalmamıştır.

7.3.3.2. Ahdi Gümrük Tarifesi

Bazı eşya için ticaret anlaşmalarına dayanarak indirim kabul edilmiş tarifelere ahdi gümrük tarifesi denir³¹⁵.

Bu tarifelerin herhangi bir muhtariyeti olmadığı için tek ya da çift muhtar tarifeler gibi tek taraflı değil, yabancı ülkelerle yapılan anlaşmaların neticesine göre değiştirilebilirler. Ticaret anlaşmaları tek taraflı olabileceği gibi çok taraflı da olabilir. Çok taraflı anlaşmaların başında gelen GATT'ın başlıca amaçları arasında gümrük tarifelerinde indirim yapmak gelmektedir³¹⁶. Böylece aralarında anlaşma

³¹⁴ Toprak, **a.g.e.**, s.103

³¹⁵ Türkiye'nin herhangi bir AB üyesi ülkeden ithal edeceği ve Katma Protokole ekli listelerde bulunan mallara, ATR 1 dolaşım belgesine sahip olmaları halinde (gümrük vergisi ödenerek AB üyesi ülkelerin sınırlarından girmek suretiyle AB'de serbest dolaşım hakkına sahip olan) ahdi indirim uygulanması gerekmektedir. Bu gibi hallerde ahdi indirimden yararlanabilmek için menşe şahadetnamesinin aranmasına gerek yoktur. Zira ATR 1 belgesine sahip olunması o malın ahdi indirimden yararlanması için yeterlidir. D.7. D. E.No. 1989/974, K. No. 1993/477, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 88, 1994), ss. 312-316; D.7. D. E.No. 1982/3317, K. No. 1983/1765, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 54-55, 1984), ss. 275-277.

³¹⁶ Gümrük tarifelerinde indirim yapılması konusunda milletler arası çalışmalar ile ilgili geniş bilgi için bkz., Mehmet Akmansu, "Gümrük Tarifelerinde İndirim Sağlama Konusunda Milletlerarası

olan ülkeler ahdi tarifelerdeki tavizlerden yararlanma imkanı bulmaktadırlar³¹⁷. Bu günümüzde, en fazla uygulanan tarifelerden birisidir.

7.3.3.3. Mühtelit Gümrük Tarifeleri

Bunlar, muhtar ve ahdi gümrük tarifelerini bir arada kullanılmasına imkan veren tarifelerdir. Böylece hem bağımsızlık hem de anlaşma olanaklarının bir arada kullanılması sağlanmış olur. Muhtar ve ahdi tarifelerin sakıncalarını ortadan kaldırıp iyi yönlerini bünyesinde toplayan bu tarifeler günümüzde geniş uygulama alanı bulmuştur.

Türkiye de dahil birçok ülkede bu tarifeleri görmek mümkündür. Bu tarifelerde kanuni vergi oranlarının ve ticaret anlaşmalarına dayalı ahdi vergi oranlarının yer aldığı iki ayrı sütun vardır. Yetkili organlarca serbestçe tespit edilen ve istendiğinde değiştirilebilen kanuni vergi oranı sütunu anlaşma yapılmamış ülkelere uygulanmakta ve bu yönden bir genellik arz etmektedir.

Tarifelerin muhtar yönü buradan kaynaklanmaktadır. Ahdi vergi sütunu ise anlaşmalarla tespit edilmiş olup, tek taraflı değiştirilemez, değiştirilebilmeleri gerekli ticaret anlaşmalarının yapılmasına bağlıdır. Bu tarifelerde asgari bir oran tespit edilmediğinden anlaşmalarla kanuni vergi oranı üzerinden istenildiği kadar indirim yapmak imkanı mevcut olup, indirimin asgari vergi oranının altına düşmeyeceğine dair bir şartta yoktur. Bu tür tarifelerin başında GATT tarifesi gelmekte, ve en fazla kayrılan millet şartı da göz önünde bulundurulmaktadır.

7.4. Ortalama Gümrük Tarifesi Oranının Belirlenmesi

7.4.1. Ortalama Tarife Oranını Belirleme Yöntemleri

Çok çeşitli olan mallara ülkelerin farklı oranlar uyguladığı bir durumda ortalama tarife oranının nasıl belirleneceği sorunu önem arz eder. Durumu 3 malın ithal edildiği, (A) malının %10, (B) malının %15, (C) malının ise %20 vergiye tabi tutulduğu bir örnek üzerinde inceleyebiliriz. En basit yol ağırlıksız aritmetik ortalamanın alınmasıdır.

Çalışmalar ve 1956 Tarife Müzakereleri”, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, (İkinci Seri, Yıl 1966, Sermet Matbaası İstanbul 1958), ss203-213.

³¹⁷ GATT anlaşmasının yaptığı tanıma göre karşılıklı görüşmeler sonucunda sağlanan indirimler ve muafiyetlere “Taviz”, bu taviz dikkate alınmak üzere tarife pozisyonları karşısında tespit edilen vergi oranları ve muafiyetleri gösteren listelere ise “Taviz Listeleri” adı verilir.

$$\text{Ağırlıksız aritmetik ortalama} = \frac{10+15+20}{3} = \%15$$

Burada ithalatın nispi önemi dikkate alınmamaktadır. Eğer ülke (A) malından daha çok ithal etse, bu ortalama, ülkenin ortalama tarife yüksekliğini oldukça büyük gösterecektir. Bu durumda bir ikinci yol ağırlıklı aritmetik ortalamadır. Burada da her mal toplam ithalat demeti içindeki önemine göre değerlendirilmektedir. Örneğimizde (A) malının değerinin 500.000\$, (B) malının değerinin 200.000\$ ve (C) malının değerini ise 100.000\$ olduğunu varsaydığımızda,

$$\begin{aligned} \text{Ağırlıklı aritmetik ortalama} &= \frac{(500.000 \times 0.10) + (200.000 \times 0.15) + (100.000 \times 0.20)}{500.000 + 200.000 + 100.000} = \\ &= \frac{50.000 + 30.000 + 20.000}{800.000} = \frac{100.000}{800.000} = 1.25 \text{ yani } \%12.5 \end{aligned}$$

7.4.2. Yöntemlerin Değerlendirmesi

Görüldüğü gibi ağırlıklı ortalama, ağırlıksız ortalamadan daha küçüktür (%12.5 < %15). Bu ülkeye yüksek tarifeli ithalattan ziyade nispeten daha düşük tarifeli mal geldiğini göstermektedir.

Ancak ağırlıklı ortalama talep yasasına ilişkin bazı dezavantajlara sahiptir. İthal edilen tüm malların talep elastikiyetlerinin eşit olduğunu varsaydığımızda, tarife konması ile yüksek tarifeli malların tarifeleri düşerken, nispeten düşük tarifeli malların zaten düşük olan oranları daha da düşme eğilimi gösterecektir.

Böylece düşük oranlı mallara daha fazla yer veren ithalat listelerindeki oranlar kendiliğinden değişir. Ağırlık problemi korumacı tarifelerle örneklenebilir. Örneğin, %200 oran uygulanan bir (D) malının ithalatı (0) dir. Çünkü bu orandan ithali mümkün değildir. Bu durumda da ağırlıklı tarife oranı %12.5'dur. Çünkü (D) malının ithalatı (0) dir. Uç bir durumda, (0) oranında birkaç mal ithal eden ancak diğer bütün ithalatlara ise koruma uygulayan bir ülke (0) oranında bir ağırlıklı tarifeye sahip olacaktır ve ülke serbest ticaret uygulayan bir ülke gibi gözükülecektir.

Pratikte ağırlıksız ortalama, ağırlıklı ortalama kadar faydalı olabilir. Ağırlıklı ortalamanın bazı sakıncalarından kaçmanın yolu, dünya ticaretinde malların ağırlığını kullanarak hesaplamaktır. Aksi taktirde tek bir ülke ticareti esas alınarak hesaplama yapılması uygun olmaz. Bu uygulama, dünya ağırlıklı ortalamaları

ithalatçı ülkenin tarife cetvelinden daha az etkileneceği için, ithalatçı ülkenin kendi ağırlıklı ortalamalarını kullanmasının sakıncalarını azaltır³¹⁸.

7.5. Bazı Gelişmiş Ülkelerde Kullanılan Yeni Bir Yöntem

Aşağıda bazı gelişmiş ülkelerde uygulanan bir model çeşitli yönleri ile değerlendirilecek, bu modele yöneltilen eleştiriler ortaya konmaya çalışılacaktır.

7.5.1. Yöntemin (Denizaşırı Montaj) Ön Koşulları

ABD dahil bazı gelişmiş ülkelerde uygulanan denizaşırı montaj (offshore assembly provisions-OAP) sistemine göre, pratikte bir malın üzerindeki vergi oranı tarife cetvelinde gösterilen orandan daha düşüktür.

Örneğin, Amerika, Tayvan'dan birimi 80\$ dan telefon parçası ithal etsin. Gümrük vergisi oranı %15 olduğunda malın ülkeye girişinde 12\$ vergi ödenecektir. Böylece ABD'deki tüketim fiyatı (80+12) 92\$ olacaktır. Ancak Tayvan firmasının ürettiği malın içerisinde ABD mallarının da kullanıldığını ve bunun değerinin de 52\$ olduğunu varsaydığımızda, OAP'ye göre, Amerika'nın uygulayacağı %15'lik oran nihai ürünü değerinden, nihai ürünün üretiminde kullanılan ABD mallarının çıkarılması ile bulunacak değere uygulanacaktır.

Böylece bir telefon cihazı için ABD gümrüğüne geldiğinde vergilendirilebilecek değer (80-52) 28\$ olup bunun üzerinden %15 gümrük vergisi uygulandığında ödenecek vergi 4.20\$ olacaktır. Böylece yurt içi tüketim fiyatı önceki yurtiçi tüketim fiyatı olan 92\$ yerine (80+4.20) 84.20\$ olacaktır.³¹⁹

7.5.2. Yönteme Yöneltilen Eleştiriler

Görüldüğü gibi bu modelde (OAP) tüketiciler daha iyi konumdadırlar. Çünkü, ithal fiyatının yüzdesi olarak tarife oranı sadece %5.25 (4.20/80.000) olmaktadır. Bu oran tarife cetvelindeki oran olan %15'den oldukça düşüktür.

Tüketicilerin faydasına rağmen ABD'de OAP yasası tartışılmakta, ABD korunan endüstrisi (telefon) çalışanları bu modele karşı çıkmaktadırlar. Çünkü aksi taktirde ABD içinde kalacak olan montaj işi yurt dışındaki Tayvanlı işçilere gönderilecektir. Öte yandan montaj endüstrisinde çalışan ABD işçileri ise des-

³¹⁸ Field, a.g.e., s.255.

³¹⁹ a.g.e., s.254.

teklemektedirler. Çünkü yabancı firmalar ABD piyasasında kendi ürünlerini satabilecek daha fazla bir rekabet gücüne sahip olabilmek için ABD parçalarını kullanmak konusunda teşvik edileceklerdir³²⁰.

7.6. Türk Gümrük Tarifesi ve Oranı

Gümrük vergisi tarifesi ve oranı hakkında buraya kadar yapılan teorik açıklamaların ışığında aşağıda son olarak Türkiye’de gümrük tarifesi uygulaması ile ilgili değerlendirmeler yapılacaktır.

7.6.1. Türk Gümrük Tarifesinin Genel Özellikleri

Ülkemizde uygulanan Gümrük Tarife Cetveli, iki kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısımda maddelere göre tasnife tabi tutulan milyonlarca eşya, ikinci kısımda ise bu eşyaların her birine uygulanacak vergi oranları yer almaktadır.

Gümrük Tarifesi Bakanlar Kurulu tarafından kabul edildiği için bir bakıma muhtar tarife niteliği göstermekle beraber anlaşma yapılan ülkelere göre tavizli vergi oranlarına yer verilmesi tarifeyi muhtar nitelikten çıkartıp ahdi tarife niteliğine büründürmüştür.

Türk Gümrük Giriş Tarife Cetveli advalorem bir esasa dayanmakla birlikte, Gümrük Birliği’nden sonra, AB’nin Kombine Nomanklatürü’ne uyum neticesinde³²¹ üçüncü ülkelere uygulanacak Ortak Gümrük Tarifesi’nin bir sonucu olarak spesifik tarife uygulamasında bir miktar artış gerçekleşmiştir³²².

Toplam tarife pozisyonları içerisinde vergiden muaf tutulan tarife pozisyonlarına ise Türkiye, ABD, AB, İsviçre ve Meksika ile birlikte diğer OECD ülkelere kıyasla daha fazla yer vermektedir³²³.

³²⁰ a.g.e., s.254.

³²¹ Gümrük Giriş Tarife Cetveli, 6 sütundan oluşmaktadır. İlk sütun 12 rakamdan oluşan pozisyon numarasını, ikinci sütun eşyanın tanımını, üçüncü sütun ölçü birimini, dördüncü sütun kanuni vergi oranını, beşinci sütun, tavizli vergi oranını ve altıncı sütun ise AB ve EFTA ülkelerine uygulanacak vergi oranlarını göstermektedir.

³²² Gümrük Birliği öncesi sadece 4 tarife pozisyonunda yer alan eşya için spesifik tarife uygulanırken, Gümrük Birliğinden sonra tarife cetvelinde 26. İthalat Rejim Kararı eki II sayılı listede ise 17 pozisyondaki eşya ile sınırlı olarak spesifik tarife uygulanmaya konulmuştur. Yusuf Güney, “Gümrük Birliği ile Gelen Spesifik Gümrük Vergileri”, **Gümrük Birliği Sürecinde Türkiye**, (Sayı 27, Ocak Şubat-Mart 1997), ss.36-37; Y. Vural, a.g.e., s.193.

³²³ Y. Vural, a.g.e., s.194.

7.6.2. Türk Gümrük Tarifesinin Kapsamı

Gümrük Kanunu gümrük tarifesini tanımlamamış fakat önemli bir kavram olarak içeriğini göstermiş, gümrük tarifesinin, Bakanlar Kurulunca kabul edilen Türk Gümrük Tarife Cetvelinden oluştuğunu ifade etmiştir³²⁴.

Bu kavram gümrük vergisi literatürüne yeni girmiştir. Böylece, tarife cetveli vergi oranlarının (eşyanın vergileri) yanında ticaret politikası araçlarının da gösterildiği bir cetvel haline dönüştürülmüştür³²⁵. Ancak yeni tarife cetveli bir yıl gibi kısa bir uygulama süresinin ardından yürürlükten kaldırılmış yerine AB'nin Ortak Gümrük Tarifesine daha uyumlu ve Türkiye'nin koşullarına elverişli olduğu ileri sürülen yeni bir Gümrük Giriş tarife Cetveli yürürlüğe konmuştur³²⁶.

Gümrük Tarife Cetvelinin sıkça değiştirilmesi uygulamada güven ve istikrarı bozduğu gibi taraflara maddi ve mali külfetlerde getirmektedir³²⁷. Gümrük mevzuatının ikili anlaşmalarla ilgili olduğu için ortaya çıkan beklenmedik faaliyetlerin bir kısım değişiklikleri zorunlu kıldığı ileri sürülse de çok sık değişiklik yapılması, mevzuatın takibini güçleştirmektedir³²⁸.

Gümrük tarifesinin kapsamına, tamamen ya da kısmen bu cetvele dayanan ya da bu cetvele alt açılımlar ekleyen ve eşya ticaretine ilişkin tarife önlemlerinin uygulanması için tespit edilen diğer cetveller, tarife cetvelinin kapsadığı eşyaya uygulanacak gümrük vergisi oranları, tarım politikası veya işlenmiş tarım ürünleriyle ilgili özel düzenlemeler çerçevesinde alınan ithalat vergileri, Türkiye'nin bazı ülkeler veya ülke gruplarıyla yaptığı tercihli bir tarife uygulanmasını gerektiren anlaşmalarda yer alan tercihli tarife uygulamaları, Türkiye tarafından tek taraflı olarak bazı ülkeler veya ülke grupları için tanınan tercihli tarife uygulamala-

³²⁴ Gümrük Kanunu, (m.15/7), Gümrük Yönetmeliği, m. (67/a,b).

³²⁵ Tuğrul Atatüre, "Yeni Gümrük Yasası ile Getirilen Yenilik ve Değişiklikler", **Mükellefin Dergisi**, Sayı 85, Ocak 2000, ss. 126-133.

³²⁶ Bazı ek ve değişikliklerle 1999 yılı sonuna kadar uygulanan Gümrük Giriş Tarife Cetveli yürürlükten kaldırılarak, yerine 1 Ocak 2000 tarihinden geçerli olmak üzere yeni bir tarife cetveli yürürlüğe konmuş, ancak bu tarife cetvelinin de ömrü çok kısa olmuştur. Bu cetvelde bir yıl yürürlükte kaldıktan sonra yeni bir Gümrük Giriş Tarife Cetveli 1 Ocak 2001 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Bkz., 25 Aralık 2000 Tarih ve 24271 Mükerrer Sayılı **Resmi Gazete**.

³²⁷ Selahattin Tuncer. "Gümrük Tarife Cetveli Yenilendi", **Yaklaşım Dergisi**, (Sayı 99, Mart 2001), ss. 26-34.

³²⁸ Bkz., Ahmet Özdemir, "Gümrük Vergilerine İtiraz ve Dava Yolları (Ek Makale)", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı 329, 1 Ekim 2000. ss. 71-75.

rı, bazı eşyaya şartlı olarak uygulanacak muafiyet veya indirim uygulamaları ile bunların dışında kalan diğer tarife uygulamalarının tamamı girer³²⁹.

7.6.3. Gümrük Tarifesi Ve İthalat Rejim Kararı Arasındaki İlişki

Gümrük tarifesinin yasal dayanağı, "474 Sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun", "Gümrük Kanunu", "Gümrük Yönetmeliği", "AB-Türkiye Ortaklık Konseyi Kararı"³³⁰ ve "İthalat Rejim Kararlarıdır"³³¹.

Gümrük vergisi oranı asıl olarak 474 Sayılı Kanunda belirtilmiştir. Uluslar arası anlaşma hükümleri saklı kalmak üzere eşyaya uygulanacak vergi oranı bu kanunda belirtilen orandır. Ancak her yıl yayınlanan İthalat Rejim Kararı eki listelerde de gümrük vergisi oranları yer almaktadır³³².

Bu kararlarda yer alan oranlar genellikle Türk Gümrük Tarife Cetveli'nde belirtilen orandan düşük olduğu için hemen hemen bütün eşyaya İthalat Rejim Kararı'nda yer alan vergi oranları uygulanmaktadır. Rejim Kararı'nda belirtilmeyen vergi oranları için ise Tarife Cetveli'nde belirtilen vergi oranı geçerli olmaktadır³³³. Dolayısıyla ticarete konu olmayan hava ve insan dışında dünyada mevcut

³²⁹ Tercihli tarifeler gümrük vergisi oranı üzerinde doğrudan etki ederken, KDV tutarları üzerinde ise doğrudan etkide bulunmazlar. Tercihli tarifenin KDV'yi etkilemesi KDV matrahına dahil olan gümrük vergisi tutarının değişmesi nedeniyle dolaylıdır. Bkz., Cahit Yerci, "Gümrük Kontrolü Altında İşleme, Bir Vergi Erteleme Olanağı", **Yaklaşım Dergisi**, (S 101, Mayıs 2001), ss. 50-51.

³³⁰ Kararın, 13-16. Maddeleri, Ortak Gümrük Tarifesi ve Tercihli Tarife Politikalarına ayrılmış, Türkiye'nin AB'nin Ortak Gümrük Tarifesine uyum çalışmalarına hız vermesi vurgulanmıştır.

³³¹ Selahattin Tuncer, "Gümrük Vergilerinde Oran ve Tarife Sorunları", **Mükellefin Dergisi**, Sayı 94, Ekim 2000, ss.126-136.

³³² İthalat Rejim Kararları ve bunlara eklenen listeler, her yıl ülkeler itibariyle uygulanacak gümrük vergisi oranlarını gösteren listelerdir. Tarife Cetvellerinde yer alan sembolik oranların, güncelleştirilmesini ve ortaya çıkan yeni durumlara uygun yeni düzenlemelerin getirilmesini sağlar. İthalat Rejim Kararına ekli 1 sayılı liste tarım ürünlerine uygulanacak gümrük vergisi oranlarını, 2 sayılı liste AB ve EFTA ülkelerinin yanı sıra serbest ticaret anlaşması imzaladığımız ülkelere ve diğer ülkelere yapılacak olan sanayi ürünleri ithalatına uygulanacak oranları, 2/A sayılı liste Bosna-Hersek Cumhuriyeti menşeli ürünlere uygulanacak oranları, 3 sayılı liste işlenmiş tarım ürünlerine uygulanacak gümrük vergisi oranlarını, 4 sayılı liste AB EFTA ve diğer ülkelere balık ve su ürünleri ithalinde uygulanacak gümrük vergisi oranlarını ve 5 sayılı liste ise, sanayicimize ucuz girdi sağlamak için gümrük vergisi askıya alınacak ürünlerin gümrük tarife pozisyonu gösterir. (5 sayılı listede genellikle ham madde ve yarı mamul niteliğinde 560 kadar ürüne yer verilmiştir. Bu ürünlerin üçüncü ülkelere ithalinde gümrük vergisi alınmaz. Bu ürünlerin doğrudan tüketiciye satılabilecek nihai mamul olmaması gerekir. Gümrük vergisinin askıya alınması halinde ithalatında tahsil edilmeyecek olan gümrük vergisi tutarının yıllık 20.000 EURO karşılığı TL'den az olmaması gereklidir). Ayrıca her yıl bu kararlara ilave olarak ithalatı düzenleyen Dış Ticaret Müsteşarlığı tebliğleri yayınlanır. Bkz., Selahattin Tuncer, "2001 Yılı İthalat Rejim Kararı", **Mükellefin Dergisi**, (Sayı 99, Mart 2001), ss. 111-119., Selahattin Tuncer, "Bütçe ve İthalat Rejimi", **Dünya Gazetesi**, 17 Ocak 2000.

³³³ Türkiye'nin uyguladığı İthalat Rejim Kararnamesi 20.12.1995 tarihinde kabul edilen 9577606 Sayılı B.K.K'na dayanır ve 1996 yılının başından beri aralıksız uygulanmaktadır. Bu tarihten sonra her yılın Aralık ayı sonunda yayınlanan İ.R.K'ları 95/7606 sayılı kararın ek ve değişiklikleri şeklinde

ve bulunabilecek her türlü eşyayı kapsayan tarife cetveli³³⁴ sadece gümrüğe gelen eşyanın pozisyonu, tanımı ve ölçü biriminin belirlenmesinde kullanılmakta, bu tarifede yer alan oranlar ise daha çok sembolik olmaktadır. Sonuçta İthalat Rejim Kararı da en az tarife cetveli kadar önemlidir.

7.6.4. Gümrük Vergisi ve Vergileme Yetkisi

Gümrük tarifesinde yer alan gümrük vergisi oranlarını belirleme yetkisi Anayasa'nın (m,73/3,4) üncü bentlerine dayanarak çıkarılmış bulunan 474 Sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun'un Bakanlar Kurulu'na verdiği yetkiye dayanarak belirlenir³³⁵.

Ayrıca, dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükler koymak ve bunları kaldırmak hususunda Kanun'la Bakanlar Kurulu'na birtakım yetkiler verilebilir³³⁶.

Gümrük Kanunu bunların yanında, hukuki gereklilik ve idarenin tercihi doğrultusunda, ekonomik etkili gümrük rejimleri, tercihli tarife ve menşe uygulamaları, yasaklama ve kısıtlamalar, dahilde ve hariçte işleme rejimleri, antrepo açılmasına yönelik usul ve esaslar, kısmi muafiyet suretiyle geçici ithalat rejiminden yararlanacak eşya, muafiyet ve istisnalar, sınır ticaretini usul ve esasları, gümrük vergilerinin geri verilmesi ve kaldırılması ile bunlara tabi olmayacak miktarın belirlenmesi

yürürlüğe konmaktadır. Bir kısım eşyaya uygulanacak vergi oranları değiştiğinde ise bu karara ekli listelerde yer alan oranlar değişikliğe uygun hale getirilmektedir. 2001 yılı İ.R.K'da 31 Aralık 2000 tarihli ve 24274 sayılı R.G'de yayınlanarak 1 Ocak 2001 tarihinden itibaren 95/7606 sayılı kararın eki olarak yürürlüğe girmiştir.

³³⁴ İnanç, Akkaya, a.g.e., ss.18.

³³⁵ Bu Kanunun eki Gümrük Giriş Tarife Cetvelinde yer alan eşyaların gümrük vergisi had ve nispetleri, Bakanlar Kurulunca sifıra kadar indirilebilir veya bu cetveldeki had ve nispetlerin %50'sine kadar arttırılabilir. Bakanlar Kurulu ayrıca, Tarifedeki notlarda gerekli değişiklikleri yapmaya, bu değişikliklerin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir. Türkiye'nin taraf olduğu uluslar arası anlaşma hükümleri saklıdır. Bkz., 474 Sayılı GGTCHK, (m, 2).

³³⁶ Vergileme yetkisi hakkında geniş bilgi için bkz., Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, (Ankara, 1981), A. Bumin Doğrusöz, **Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü-1**, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 43, Mart 1985, ss.16-26; Ali Çımat, "Vergilendirme Yetkisi ve Demokrasi ile İlişkisi-2", **Vergi Raporu**, (Sayı 25, Ekim-Kasım 1996), ss. 42-52; Engin Kazak, **Vergi Yargısı Vergilendirme Yetkisinin Kullanılmasında Yargısal Denetim**, **Maliye ve Sığorta Yorumları Dergisi**, (Sayı 261, 1 Aralık 1997), ss.37-41; Birol Terlemez, "1982 Anayasası'nda Vergileme İlkeleri", **Yaklaşım Dergisi**, (Yıl 9, Sayı 100, Nisan 2001), ss. 206-211; 1982 Anayasası (m, 73, m, 167).

gibi hususların Bakanlar Kurulu Kararı veya bu kuruldan geçirilecek yönetmelik ile düzenlenmesini de öngörmüştür³³⁷.

7.6.5. Türk Gümrük Tarifesi ve Oranı ile İlgili Değerlendirmeler

İthal edilecek eşyaya hangi oranın uygulanacağı dahil olduğu tarife ve istatistik pozisyonuna bağlı olduğu için, eşyanın tarifedeki yerinin tespit edilmesi son derece önemlidir³³⁸. Eşyanın tarifedeki yerinin tespitinde Gümrük Giriş Tarife Cetveli İzahnamesi'ndeki açıklamalar yol gösterici olmaktadır³³⁹.

Eşyanın tarife pozisyonunun doğru tespiti ancak, ayrıntılı faturada yer alan eşyaların tek tek ele alınıp nitelikleri itibariyle incelenmesi suretiyle tespit edileceğinden, eşyanın miktar, cins ve kıymetinin yer aldığı *ayrıntılı fatura* da gümrük tarifesi uygulamasında bir diğer önemli belgedir³⁴⁰.

Eşyanın tarifedeki yerinin tespitinde *şekli* ve *fiziki* yapısı son derece belirleyici özellikleridir³⁴¹. Eşyanın ismen yer aldığı pozisyondan ziyade teknik vasıfları itibariyle kullanıldığı yerin tarife pozisyonunun esas alınması daha uygundur³⁴².

Yükümlülerin eşyanın tarife pozisyonunun belirlenmesi sırasında tahlil talebinde bulunma hakları saklıdır³⁴³.

Tarifenin belirli bir pozisyonunda herhangi bir eşyaya atıf yapıyorsa, bu, eşyanın imali bitirilmemiş veya aksamı tamamlanmamış olanlarını da kapsar³⁴⁴.

Eşya, iki veya daha fazla pozisyona giriyorsa, eşyayı en özel şekilde niteleyen pozisyon, daha genel şekilde niteleyen pozisyona göre öncelikle dikkate alınmalıdır. Bu şekilde, tarifedeki yeri belirlenemeyen bileşik ürünlerin ve çeşitli maddelerden veya çeşitli eşyanın birleşmesiyle oluşan mamuller ile perakende

³³⁷ Bkz., Hamitoğulları, Yeni Gümrük Kanunu, a.g.e.

³³⁸ Eşyanın tarifedeki yerinin tespiti konusunda idare ile mükellef arasında çıkan uyuşmazlıklar için bkz., D.7. D. E.No: 1982/3886, K.No: 1983/3446, **Danıştay Dergisi**, (S.54-55, 1984), s.269-270, D.7. D. E.No: 1987/3662, K.No: 1991/2676, **Danıştay Dergisi**, (S.84-85, 1992), ss.477-479.

³³⁹ Tarife cetvelinden örnekler ve tarifenin yorumu ile ilgili bilgi için bkz., Selahattin Tuncer, "Gümrük Tarife Cetveli", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 8, Sayı 93, Eylül 2000, ss.21-30.

³⁴⁰ D.7.D.E.No:1995/3042, K.No: 1996/3287, **Danıştay Dergisi**, (S.91, 1996), s.364-366; D.7. D. E.No: 1981/2793, K.No: 1982/2944, **Danıştay Dergisi**, (S.50-51, 1983), s.307-308; D.7. D. E.No: 1996/170, K.No: 1996/3288, **Danıştay Dergisi**, (S.91, 1996), ss.377-380.

³⁴¹ D.7.D. E.No:1981/2893, K.No:1982/3349, **Danıştay Dergisi**, (S.50-51, 1983), s.309-311.

³⁴² D.7.D. E.No:1987/4360, K.No:1989/1585, **Danıştay Dergisi**, (S.76-77, 1990), s.485-488.

³⁴³ D.7.D.E.No:1993/5487, K.No:1995/4890, **Danıştay Dergisi**, (S.91, 1996), s.446-448.

³⁴⁴ Aksam ve teferruat tabirleri ait oldukları eşyaya takılmak, monte edilmek maksadıyla imal edilmiş tertibatı ifade eder. Dolayısıyla eşyayla birlikte kullanılan, eşyanın iş sahasını genişleten türden olan müstakil haldeki yardımcı eşyanın bu tabirin dışında tutulması ve ayrı eşya olarak de-

satılacak hale getirilmiş takım halinde bulunan eşyanın tarifedeki yeri, bunlara esas niteliğini veren madde veya eşya saptanabildiği takdirde buna göre bulunur. Bu şekilde de tarifedeki yeri belirlenemiyorsa yapılacak son şey, o eşyayı her biri geçerli olabilecek pozisyonların numara sırasına göre, sonuncusunda mütalaa etmektir. Birden fazla maddenin bileşiminden veya karışımından oluşan eşyanın tarifedeki yeri belirlenirken de yine bu sıralama göz önünde bulundurulur³⁴⁵.

Eşya yukarıdaki kurallara uygun olarak sınıflandırılmıyorsa o zaman da kendisine en çok benzeyen eşyanın bulunduğu pozisyona dahil edilir. Ancak bu yapılırken önce ithal eşyasının benzeri diğer eşyalarla mukayesesi yapılarak ona en çok benzerlik gösterenin tespit edilmesi, bunu müteakip en çok benzerlik gösteren eşyanın tarife pozisyonunun belirlenmesi, bu benzerliğin isim, evsaf, kullanma maksadı gibi birçok faktöre dayanması gerekmektedir³⁴⁶.

8. AB Gümrük Kodu'nun Türk Gümrük Mevzuatı ile Karşılaştırmalı Olarak Vergi Tekniği Açısından Değerlendirilmesi

İkinci bölüm ile ilgili açıklamaları tamamlamadan son olarak Türkiye'nin gelecekte gerçekleştirebileceği tam üyelik göz önünde bulundurularak AB Gümrük Kodu ile ilgili genel bir değerlendirme yapılmaya çalışılacaktır. Bu değerlendirme her bir konunun kendi içerisinde bir alt başlık olarak da yapılabilirdi, ancak bu şekilde ayrı bir başlık altında yer verilmesinin hem AB Gümrük Kodu ile ilgili toplu bir bilgi sağlayacağı hem de bu sayede Türk Gümrük Mevzuatı ile AB Mevzuatı arasında karşılaştırma yapabilmesini daha kolaylaştıracağı düşünülmüştür.

8.1. Genel Açıklamalar

Türkiye, Gümrük Birliği'ni gerçekleştiren 6.3.1995 tarihli 1/1995 sayılı Ortaklık Konseyi Kararı'nın 26. maddesi ile, AB Gümrük Kodu'nu oluşturan 12.10.1992 tarih ve 2913/92 sayılı Konsey Yönetmeliği ve onun uygulama hükümlerini belirleyen 2.7.1993 tarih ve 2454/93 sayılı Komisyon Yönetmeliği'ni temel alan, "*Eşyanın menşei, gümrük kıymeti, gümrük birliği alanına girişi, gümrük beyanları, serbest dolaşıma giriş, askıya alma düzenlemeleri ve ekonomik etkili*

ğlendirilmesi gerekir. D., 7. D. E.No: 1987/3554, K.No: 1991/2667, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 84-85, 1992), ss.470-472.

³⁴⁵ Gümrük Yönetmeliği, (m, 68).

³⁴⁶ D.7.D.E.No:1987/3900,K.No:1991/2675, **Danıştay Dergisi**, (S.84-85, 1992), ss.472-476.

gümrük rejimleri, malların dolaşımı, gümrük borcu ve başvuru hakkı” hükümleri ile AB'nin, *taklit malların* serbest dolaşıma sokulmasını yasaklayıcı tedbirler getiren 1.12.1986 tarih ve 3842/86 sayılı ve toplulukta *gümrük muafiyetini* düzenleyen 28.3.1983 tarih ve 918/83 sayılı Konsey Yönetmelikleri'ni kendi mevzuatına yansıtacağını da taahhüt etmiştir.

Ayrıca bu tarihten geçerli olmak üzere 564 sayılı KHK ile 1615 sayılı Gümrük Kanunu'na yeni hükümler ilave edilmiştir. Ancak Anayasa'mıza göre, mali ve cezai konular KHK ile *düzenlenemeyeceğinden*, uygulamada bir boşluk ortaya çıkmıştır. Bu sebeple AB mevzuatı ile Türk mevzuatı arasında geçici bir çözüm sağlayan 564 sayılı KHK uyum için yetersiz kalmıştır.

Diğer taraftan üyesi olması sebebiyle Dünya Ticaret Örgütü'nün “*miktar kısıtlamalarının kaldırılması, menşe kuralları, kıymet, gümrük vergisi oranlarının indirilmesi, işlemlerin basitleştirilmesi, marka, coğrafi işaret, endüstriyel tasarım, fikir ve sanat eserlerini korunması*” konularında belirlediği kurallara da uyum şart olmuştur. Bu hükümlerin Dünya Ticaret Örgütü üyesi bütün ülkeler tarafından gümrük mevzuatlarına konması zorunludur. Nitekim Uruguay görüşmelerinde özellikle gümrük işlemlerini basitleştirerek, dünya ticaretindeki liberalleşmenin önündeki engellerin kaldırılması öngörülmüştür. 4458 sayılı yeni Gümrük Kanunu gerek Dünya Ticaret Örgütü, gerekse AB'ye verilen taahhütlerimiz ve de ülkemizin ihtiyaçlarının birleştirilmesi sonucu oluşturulmuştur.

8.2. AB Gümrük Kodu ile İlgili Değerlendirmeler

Türkiye'nin tam üye oluncaya kadar AB Gümrük Kodu'nu benimseme yükümlüğü bulunmamasına rağmen, trafik sapmasının önlenmesi için ortak gümrük kurallarına uyum bir gereklilik olarak düşünülmüş ve AB'nin Gümrük Kodu yeni Gümrük Kanunu'muza büyük ölçüde yansıtılmıştır. Bu yönüyle yasanın bir uyum yasası olduğu söylenebilir.

Bunu anlamı ise şudur: Yeni Gümrük Kanunu AB Gümrük Kodu'nda yer alan müesseselerin büyük bir kısmını bünyesine yansıtmıştır. Dolayısı ile özellikle gümrük vergisinin *yükümlülüğü, kıymeti, tarifesi ve oranı, eşyanın menşei, istisna ve muafiyetler* gibi belli başlı vergi tekniğine ilişkin kavramlar bakımından AB Gümrük Kodu ile Türk Gümrük Mevzuatı arasında *tam bir uyum bulunmaktadır*. Bu sebeple iki mevzuat arasında bir karşılaştırma yapmanın ve bu noktada AB

Gümrük Kodunu değerlendirmenin de çok büyük bir anlamı *kalmamaktadır*. Zaten bu çalışmanın çerçevesi de Türk Gümrük Mevzuatı ile sınırlıdır. Ancak yukarıda da ifade edildiği gibi ileride gerçekleştirilecek tam üyelik durumu göz önüne alınarak, ikinci bölüm ile ilgili açıklamaları tamamlamadan önce son olarak AB Gümrük Kodunun genel bir değerlendirmesini yapmakta yarar vardır.

AB Gümrük Kodu'nda, hem vergi borcu hem de bu borcun yükümlüsünün kim olduğu tanımlanmıştır. Buna göre gümrük borcu, topluluğun yürürlükte olan mevzuatı uyarınca belirlenen mallara uygulanan ithalat vergileri (ithalat vergi borcu) ya da ihracat vergilerinin (ihracat vergi borcu) bir kişi tarafından ödenmesi yükümlülüğüdür³⁴⁷. Bu Gümrük Kanunumuzdaki yükümlü tanımından biraz farklıdır. Bizim Kanunumuzda, AB Gümrük Kodu'nda kullanılan borç kavramı yerine gümrük vergileri deyimi, borçlu kavramının yerine ise yükümlü kavramı kullanılmakta, o zamanda gümrük yükümlülüğünün ne olduğu sorusunun cevabını bulmak güçleşmektedir.

Ancak sonuç olarak, borç ve vergi kavramlarının ne derece birbirlerini karşıladıkları tartışmalı olsa bile³⁴⁸, Gümrük Kanunu'muzda kullanılan yükümlü kavramının, AB Kodundaki karşılığının borçlu kavramı olduğunu ve gümrük borcu tutarını ödemekle yükümlü bütün kişileri ifade ettiğini söyleyebiliriz.

AB Gümrük Kodu'na göre, genel olarak vergi borcu, eşyanın topluluk Gümrük Bölgesi'ne girmesi ile doğar³⁴⁹. Topluluk gümrük kurallarının uygulama alanı ise topluluk Gümrük Bölgesi'nin tamamıdır³⁵⁰.

Gümrük Bölgesi'ne giren eşya gümrük denetimine konu olup, gümrük idaresine ibraz edilmek durumundadır. Bu eşyalar daha sonra AB Gümrük Kodu'nda belirtilen rejimlerden birisine tabi tutulur³⁵¹.

Görüldüğü gibi AB'de ve ülkemizde vergiyi doğuran olay arasında tam bir uyum vardır. Ülkemizde olduğu gibi AB Gümrük Kodu'na göre de, bir vergi borcu, eşyanın serbest dolaşıma girmesi veya geçici ithalat rejimine konu olması, eşyanın topluluk Gümrük Bölgesi'ne yasa dışı yollardan sokulması, eşyanın gümrük

³⁴⁷ AB Gümrük Kodu., (m. 4/12).

³⁴⁸ Ata, Yeni Gümrük Kanunu II, **a.g.e.**, s.101.

³⁴⁹ Bkz., AET2151/84 sayılı Tüzük. **Maliye Dergisi**, (Sayı 121, Ocak Nisan 1996), s.95.

³⁵⁰ Ben Terra-Peter Wattel, **European Tax Law**, (Second Edition, Kluwer Law International, 1997), ss. 146-155.

³⁵¹ Bilgi için bkz., Bağrıaçık., **a.g.e.**, ss.98-100.

denetiminden çıkarılması, eşyanın konu olduğu gümrük rejiminin gerektirdiği yükümlülüklerin yerine getirilmemesi, eşyanın ithal vergilerinden muafiyet için öngörülen amaçlarla kullanılmaması, eşyanın gümrük idaresinin verdiği yetkiye dayanarak imhası sırasında ortaya çıkan hurda ve döküntülerin topluluk Gümrük Bölgesi'nde alıkonması ve eşyanın serbest bölge veya serbest antrepoda yürürlükteki koşullar dışındaki koşullarda tüketimi veya kullanımı hallerinden birisinin gerçekleşmesi halinde doğar. OGT'ne göre vergiden müstesna olan veya vergileri askıya alınan eşya için ise vergi borcu doğmaz³⁵².

AB uygulamasında gümrük vergisi istisna ve muafiyetleri genellikle ekonomi dışı nedenlerle konmuştur. Bunlar, insani ve kültürel nedenler, ülkeler arası iyi ilişkileri sürdürmek, sınır trafiğini kolaylaştırmak, bilimsel gelişmeleri teşvik etmek ve gümrük işlemlerini kolaylaştırmak gibi sebeplerdir.

Genel bir nitelik taşıdıkları için istisnalar, ikametgah yerinin değişmesi gibi aynı koşullardaki tüm eşyaya uygulanır. Bu durum, açıkça belirlenmiş, belirli eşya veya eşya gurupları için vergileri ve vergisiz girişleri belirleyen Ortak Gümrük Tarifesi ile tezat teşkil etmektedir. Topluluğun gümrük vergilerinden istisna sistemi AET918/73 sayılı tüzükle, Gümrük Bölgesi'ne geri dönen eşyalarla ilgili istisna koşulları AET754/76 sayılı tüzükle, açık denizlerde, gemilerde ve sondaj veya üretim platformlarında elde edilen ürünlerde gümrük vergilerinin askıya alınması ise AET2658/77 sayılı tüzükle düzenlenmektedir.

Bu düzenlemenin nedeni böylesi gemi ve platformların genellikle topluluğun gümrük bölgesi dışında konuşlanmış olması ve gümrük vergisi tahsilinin ekonomik olarak adil olmayacağı şeklinde ifade edilmektedir³⁵³.

Yeni Gümrük Kanunu'nun kabulü ile ülkemizde de istisna ve muafiyetler büyük ölçüde AB Gümrük Kodu'na uygun hale getirilerek "özellik gösteren faaliyetler" başlığı altında toplanmıştır³⁵⁴. Öyle ki, istisna ve muafiyet kapsamındaki eşyanın değeri belirlenirken AB' nin para birimi olan EURO kullanılmıştır.

³⁵² Bir vergi borcunu doğuran durumlar AET 2144/87 sayılı tüzükte tanımlanmıştır. Bilgi için bkz., **Maliye Dergisi**, (Sayı 121, Ocak Nisan 1996), s. 95-96.

³⁵³ **Maliye Dergisi**, (Sayı 121, Ocak-Nisan 1996), ss.92.

³⁵⁴ Bilgi için bkz., Terra- Wattel, **a.g.e**; Tezcan Atay, "Yeni Gümrük Kanunu, Paralelinde Katma Değer Vergisi Mevzuatında İthalat İstisnası-1", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, (Sayı 317, 1 Nisan 2001), ss. 102-106.

Henüz tam üye olmadığımız AB'nin para biriminin kullanılmasının üçüncü ülkelerle olan ticari ilişkilerimizde yaratacağı etkiler ilerde ortaya çıkacaktır.

Gümrük kıymeti ise AB üyesi ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de uluslar arası anlaşmalara göre belirlenmektedir. AB ülkelerinde olduğu gibi ülkemizde de gümrük kıymetinin belirlenmesinde bir uluslar arası anlaşma olan Cenevre Kıymet Sözleşmesi'nin hükümleri uygulanmaktadır. Dolayısı ile bu noktada da tam bir uyum sağlandığından değerlendirme yapılacak bir nokta bulunmamaktadır.

Son olarak gümrük vergisi oranlarında da AB ile aramızda bir paralellik sağlandığını söylemek mümkündür.

Gümrük Birliği paralelinde AB ile olan ticaretimizde, sanayi ürünü ithalinde, gümrük vergileri sıfırlanmış, üçüncü ülkelere yapılacak ithalatta Ortak Gümrük Tarifesi (OGT) uygulanmasına başlanmıştır ve ithalden alınan eş etkili mali yükümlülük niteliğinde olan toplu konut fonu kaldırılmıştır. Ancak 1/1995 sayılı Ortaklık Konseyi Kararına göre, Türkiye, "Hassas Ürünler Listesi" olarak adlandırılan ve Kararın 2 nolu ekini oluşturan ürünler için üçüncü ülkelere, 1 Ocak 2001 tarihine kadar OGT oranlardan daha yüksek gümrük tarifesi uygulayabilecektir.

Görüldüğü gibi AB Gümrük Kodu ile Türk Gümrük Kanunu arasında temel vergicilik kavramları ve bunların uygulanması noktasında bir paralellik bulunmaktadır. Bu da AB ile Türkiye arasında gümrük vergilerinin uyumlaştırılması konusunda çok önemli adımların atıldığını göstermektedir.

Dolayısı ile sonuç olarak denilebilir ki, ileride gerçekleştirilecek tam üyelikte diğer vergi mevzuatlarında bir vergi harmonizasyonu sorunu ile karşılaşılacağı mümkün gibi gözükmesine karşılık gümrük vergisi alanında ileri bir adım atılarak vergi harmonizasyonu sorunları ortadan kaldırılmıştır. Daha açık bir ifade ile Türkiye Gümrük Mevzuatı açısından her yönüyle AB'ye hazırdır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GÜMRÜK VERGİSİNİN VERGİ USUL HUKUKU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi Usul Hukuku, genel anlamda vergi ilişkilerinden doğan hak, yetki ve görevlerin gerçekleştirilme ve kullanılma şekillerini gösteren kurallardan oluşur. Bu bakımdan vergilerin başlıca tarh ve tahakkuku, süreler, tebliğ, zamanaşımı, defter tutma, vergi uyuşmazlıkları ve vergi yargısı, vergi usul hukukunun konusuna girer¹. Diğer bütün vergilerde, Vergi Usul Hukukunun kapsamına giren bütün bu işlemler 213 sayılı Vergi Usul Kanununda düzenlenmişken, gümrük vergisinde, 4448 sayılı Gümrük Kanunu'nda düzenlenmiştir. Dolayısıyla Gümrük Kanunu gümrük vergi ve resimleri için aynı zamanda bir usul kanunudur². Nitekim bu durum Vergi Usul Kanunu'nda şu şekilde ifade edilmektedir:

Madde 1-Bu kanun hükümleri ikinci maddede yazılı olanlar dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır.

Madde 2-Gümrük ve tekel idareleri tarafından alınan vergi, resim ve harçlar bu kanuna tabi değildir.

Danıştay bazı kararlarında, Vergi Usul Kanunu'nun ikinci maddesi gereği, Gümrük ve Tekel İdareleri tarafından alınan vergilerin Vergi Usul Kanunu'na tabi olamayacağını açıkça ortaya koymuştur³. Gümrük vergisinin kendine has özelliklerinden dolayı gümrük vergisi uyuşmazlıkları da yine öteki vergilerden farklı olarak Gümrük Kanunu hükümlerine göre çözümlenmektedir⁴.

Bütün bu sebeplerden dolayı bu bölümde de gümrük vergisinin tarhı, tebliği, tahakkuku ve tahsili ile gümrük vergisine yapılacak itirazlar ve gümrük vergisinde cezalar bir sistematik dahilinde değerlendirilmeye çalışılacaktır.

¹ Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, (12. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, Eylül 2000), s. 36; Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, (15. Baskı, Ankara, 1995), s.27.

² Fevzi Kayacan, "Kanuni Temsilcinin Gümrük Vergi ve Resimlerinden Dolayı Takip Usulü ve Görevli Yargı Yeri", **Yaklaşım Dergisi**, (Sayı 33, Eylül 1995), ss. 75-77.

³ D.7.D.E.No:1991/584, K.No:1991/1186, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 82-83, 1992), ss. 517-518; D.7.D.E.No:1991/584, K.No:1991/1176, Bkz., Binnur Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku**, (İmaj Yayıncılık, Ankara, Mart 1999), ss. 89.

⁴ Bkz., Selahattin Tuncer, "Yeni Gümrük Kanunu'nun Vergileme İle İlgili Hükümleri", **Mükellefin Dergisi**, (Sayı 86, Şubat 2000), ss. 131-137; Şerafettin Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi**, (Filiz Kitabevi, İstanbul, 1990).

1. Gümrük Vergisinin Tarhı

Gümrük vergisinin teknik açıdan en zor aşaması tarh ve tahakkukudur⁵. Tarh işlemi, idarenin genel bir işlemle vergileme yetkisini kullanmasından farklı olarak tek tek mükellefler hakkında uygulanması gereken bir nitelik taşıır⁶. Tarh işlemi vergi borcunu doğurmaz, yalnızca borcun varlığını saptar⁷.

Gümrük Kanunu'nda gümrük vergisinin tarhına ilişkin hükümler açıkça düzenlenmemiştir. Bu nedenle tarh aşamasının nasıl gerçekleştiğini ortaya koymak diğer vergilere kıyasla güçleşmekte, tarh aşaması ile ilgili olarak açıklama yapmak titiz bir çalışmayı gerektirmektedir.

Bu kısımda, yukarıda ifade edilen güçlüklerin ışığı altında ve Gümrük Kanunu'nun ilgili hükümleri doğrultusunda gümrük vergisinin tarh aşaması ortaya konmaya çalışılacaktır. Bunun için de gümrük vergisinde beyan sisteminden hareket edilecektir. Çünkü Gümrük Kanunu, gümrük vergisinin tahakkukunu yükümlünün beyanına dayandırmakta, eşya hakkında en ayrıntılı bilgilerin yükümlüde olduğu gerekçesiyle, karşı tarafa sorumluluk yüklemektedir⁸. Yükümlü ise bu sorumluluğun bilincinde olarak doğru beyanda bulunmak durumundadır⁹.

Bu itibarla gümrük vergisinin tarh işleminin, gümrük beyannamesinin verilmesi, beyannamenin tescili, beyanın kontrolü ve verginin hesaplanması olarak dört aşamada gerçekleştiğini söylemek mümkündür.

1.1. Gümrük Beyannamesinin Verilmesi

Gümrük vergisi ilke olarak beyana tabi bir vergidir¹⁰. Ancak kendine özgü niteliği sebebiyle beyan usulünün yanında, eşyaya ait bütün bilgilere ve belgelere

⁵ Tuncer, Yeni Gümrük Kanunu'nun Vergileme ile İlgili Hükümleri-II, **a.g.e.**, ss. 15-24.

⁶ Verginin tarhı, vergi alacağıın kanunlarında gösterilen matrah ve oranlar üzerinden idare tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari bir işlemidir. (VUK, m 20). Ayrıca bkz., Uluatam, Vergi Hukuku, **a.g.e.**, s.114.

⁷ Vergi Usul Kanunu, vergi borcunun doğuşunda asıl yaratıcı unsurun tarh değil, vergiyi doğuran olayın ortaya çıkışı olduğunu ifade etmektedir. (VUK, m, 19).

⁸ Fransız yazar M. Duverger'in dediği gibi beyan usulü mükellefin bir itirafından başka bir şey değildir. Fakat itiraflar her zaman doğru ve içten olmayabilir. Bu nedenle araştırılması gerekir. Mükellefin beyanı bir itiraf ise onlar adına beyanda bulunan üçüncü şahısların beyanı ise bir şehadettir. Peter D. Byrne (Çev. Mehmet yaşar Akçay), "Vergi ve Gümrük İdaresi Alanında Özelleştirme Üzerine", **Vergi Sorunları Dergisi**, (Sayı 82, Temmuz 1995), ss. 26-39.

⁹ Kanunen eşyanın, gümrük idaresine beyanı zorunludur. Ramazan Uludağ, "Türkiye'nin Yeni İthalat Prosedürü", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, (Sayı 228, 15 Temmuz 1996), ss. 42-44; Yıldız, **a.g.e.**, ss. 117.

¹⁰ Çelik, **a.g.e.**, s.58 ; Bilici, **a.g.e.**, s.256; Sidal, **a.g.e.**, s.45-46.

sahip olan mükellef veya temsilcisinin bu gibi vesikalarının incelenmesi de yardımcı bir usul olarak kabul edilmiştir¹¹.

Gerek ithalatta gerekse ihracatta yurda gelen ve yurt dışına giden eşya için gümrüğe beyanda bulunmak gerekir¹². Bu beyan, yazılı olarak, sözlü olarak, bilgisayar veri işleme tekniği yoluyla¹³, eşya sahibinin bu eşyayı bir gümrük rejimine tabi tutma isteğini ifade ettiği herhangi bir tasarruf yoluyla ve basitleştirilmiş usulde yapılabilir¹⁴.

1.1.1. Yazılı Beyan

Gümrük vergisinde, ithal eşyasına ait gümrük vergisinin tarh, tahakkuk ve tahsiline esas olmak üzere yazılı beyan esas kabul edilmiştir¹⁵. Yazılı beyan normal olarak, Gümrük Kanunu'nda ve Gümrük Yönetmeliğinde şekli ve doldurulmasına ilişkin hükümler ayrıntılı olarak gösterilen gümrük beyannamesi ile yapılır¹⁶. Ancak özel bazı yazılı beyan şekilleri de mevcuttur¹⁷.

Beyanname idare tarafından tescil edilmeden önce, kesin satışlarda satıcı firma, diğer hallerde eşyayı gönderen firma tarafından mahallinde düzenlenmiş eşyaya ait tüm ayrıntıların yer aldığı orijinal faturanın ve kıymet bildirim formunun beyannameye eklenmesi zorunludur¹⁸. Kıymet bildirim formu, doldurulması teknik

¹¹ Sidal, **a.g.e.**, s.45.

¹² Gümrük Kanunu'nda, bir gümrük rejimine tabi tutulmak istenen eşya, bu rejime uygun şekilde yetkili gümrük idaresine beyan edilir hükmü yer almaktadır. (m, 58). Bu hükümden hangi gümrük idaresinin yetkili olduğu anlaşılammaktadır. Oysa ki Eski Kanunda gümrükler, yetkilerine göre, birinci sınıf, ikinci sınıf ve üçüncü sınıf diye ayrılmıştır. Eski Kanun, (m, 162). Bkz., Ata, İhtisas Gümrükleri, **a.g.e.**

¹³ Eski Gümrük Kanunu'nda bulunmayan bu yöntem Gümrük Kanunu'muzun AB Gümrük Kodu'na uyumu paralelinde 4458 sayılı Yeni Gümrük Kanunu ile eklenmiştir.

¹⁴ Yazılı beyana ilişkin hükümler kanun metninde ayrıntılı olarak yer almışken, diğer şekillerde yapılacak beyanlara ilişkin hükümlerin, Gümrük Kanunu'na aykırı olmamak kaydıyla, Gümrük Yönetmeliği'nde düzenleneceği hüküm altına alınmıştır. Gümrük Kanunu, (m, 59/2).

¹⁵ Uluatam, Vergi Hukuku, **a.g.e.**, s.459; Aksay, **a.g.e.**, s.419.

¹⁶ Yazılı beyan 1.1.1996 tarihinden itibaren adına "Tek İdari Belge" denilen belgelerle yapılmaktadır. İthalatta, ihracatta ve transitte verilmesi gereken gümrük beyannamelerinin şekli ve doldurulmasına ilişkin örnek uygulamalar için bkz., Sayiner, **a.g.e.**, ss. 110-154.

¹⁷ Cumhurbaşkanı'nın zat ve ikametgahına ait eşya hakkında gönderilecek yazılar, diplomatik muafiyet ve ayrıcalıklardan yararlanacaklar için gönderilen yazılar, kurye mektupları ve Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkacak deniz, kara ve hava nakil araçlarına verilecek kumanyaya ilişkin listeler de beyanname olarak kabul edilir.

¹⁸ Tescil sırasında yukarıda sayılan ibrazı zorunlu belgeler yanında ihtiyari veya duruma bağlı olarak verilmesi gereken diğer belgeler için bkz., Gümrük Yönetmeliği, (m, 185).

bilgi isteyen ve gümrük vergisi matrahının kontrolü açısından son derece önemli bir belgedir. Çünkü, bu formun ilgili sütununda eşyanın toplam kıymeti yer alır¹⁹.

Gümrük beyannamesinde, tescil edildikten sonra düzeltme yapmak mümkün değildir²⁰. Ancak beyan sahibinin talebi üzerine eşyanın cins, türü, niteliği, marka ve numaraları dışında beyannamede yer alan ağırlık, adet, ölçü veya kıymet bilgilerinden bir veya daha fazlasının düzeltilmesine izin verilebilir²¹.

1.1.2. Basitleştirilmiş Usul

Basitleştirilmiş işlemler, Eski Gümrük Kanunu'nda 564 sayılı KHK ile 1995 yılında yapılan değişiklik ile Gümrük Mevzuatı kapsamına girmiş, daha sonra kabul edilen yeni kanuna da yansıtılmıştır²².

Basitleştirilmiş usul, beyanın daha kolay yapılmasını amaçlamaktadır. Çünkü, gümrük işlemlerinin zorlaşması, süresinin zaman alması ithalat ve ihracata bir yük getirmekte, ayrı bir maliyet unsuru olmakta, bu da ardiye ücretlerini yükselterek sonuçta ithalat ve ihracat masraflarını arttırmaktadır. Bu yönüyle değerlendirildiğinde gümrükteki bu tür bekleme ve bürokrasi bir tür tarife dışı engel oluşturmaktadır²³.

Basitleştirilmiş usul ile, genellikle konsinye şekilde teslim edilen çabuk bozulabilir nitelikteki eşyanın gümrük kıymetinin, beyan sahibinin talebi üzerine gümrük idaresince basitleştirilmiş usullerle belirlenebilmesi ve beyannameye eklenmesi gereken belgelerden bazılarının eklenmemesi, yazılması gereken bazı bilgilerin yazılmaması, beyanname yerine ticari veya idari bir belgenin verilmesi ya da eşyanın ilgili rejime geçişinin kayıt yoluyla yapılması, imkanı getirilmiştir²⁴.

Tüm gümrük işlemleri aynı boyutta ve önemde olmadığı, bazı işlemler (örneğin yolcu beraberinde getirilen eşyaya ilişkin işlemler) ithalat ve ihracat konusu

¹⁹ Gümrük Kıymet Bildirim Formu için bkz., Gümrük Yönetmeliği 21 Nolu ek.

²⁰ Eski Gümrük Kanunu'nda, sadece "beyannamede yapılacak düzeltmelerin neler olduğuna" yer verilmişken (1615, m, 59), Yeni Gümrük Kanunu'nun 63 üncü maddesine eklenen son bent ile "beyannamede düzeltme yapılmasına izin verilmeyecek haller" de yer verilmiştir.

²¹ Gümrük Yönetmeliği, (m, 193).

²² Yeni düzenlemeler ile ayrıca, gümrük rejimleri itibariyle basitleştirilmiş işlemlere de yer verilmiştir. Ancak konumuzun içeriği bakımından gümrük rejimleri itibariyle basitleştirilmiş işlemlere yer verilmemiştir. Bu işlemler hakkında bilgi için bkz., Gümrük Yönetmeliği, (m, 34-61).

²³ AB uygulamasında basitleştirilmiş usuller: Eksik Beyanlar, Basitleştirilmiş Beyan Usulü ve Yerel Gümrükten Çekme Usulü olarak üç kısımda gerçekleştirilmektedir. Geniş bilgi için bkz., Nural-Akçin, a.g.e. s.s. 225-261.

²⁴ Gümrük Kanunu, (m, 71/a,b,c).

eşyaya ilişkin işlemlere göre daha basit olduğu için, basitleştirilmiş usul hem bürokrasiyi azaltacak hem de bu konuda doğabilecek yakınmaları ortadan kaldıracaktır. Basitleştirilmiş usule göre tescil edilen bir beyannamedeki eksik bilgi veya belgenin tamamlanması için idare tarafından verilen sürede bu eksiklikler tamamlanmazsa, Gümrük Kanunu'nun verginin ertelenmesi kolaylığını sağlayan hükümlerinden yararlanılamayacaktır²⁵.

1.1.3. Sözle Beyan

Gümrük idaresi ile sürekli işlem yapmayan kişilerin teknik nitelikteki bilgilere sahip olmaması olasılığı göz önünde bulundurularak, bu kişilerin özellikle ticarete konu olmayan eşyası ile bir kısım ticari nitelikteki eşyasını sözlü beyan etme kolaylığı sağlanmaktadır²⁶. Aynı kolaylık bir kısım eşyanın ihracatında ve bir kısım eşyanın geçici ithalinde de söz konusu olabilmektedir²⁷. Dolayısıyla bazı durumlarda yazılı beyanda bulunmaya gerek kalmadan sözlü bir beyanda bulunmak mümkündür²⁸. Sözlü beyana tabi eşyanın gümrük işlemlerinin temsilci aracılığıyla yürütüldüğü hallerde, yapılan sözlü beyanın doğru ve tam olduğu konusunda tereddütlerin oluşması halinde, gümrük idareleri bu kapsamdaki eşya için yazılı beyanda bulunulmasını isteme hakkına sahiptir²⁹.

1.1.4. Başka Bir Tasarruf Yoluyla Beyan

Gümrük Kanunumuza yeni eklenen hükümlerden birisi de eşya sahibinin bu eşyayı bir gümrük rejimine tabi tutma isteğini ifade ettiği herhangi bir tasarruf yoluyla beyanda bulunabilmesidir.

Bu yeni beyan şekline göre, yolcu salonlarından geçen veya eşya geçiren kişilerin, bu salonlarda münhasıran bu işlemler için düzenlenmiş yeşil veya kırmızı hatlara yönelerek bu hatlardan geçmeleri, tasarruf yoluyla yapılmış beyan sayılır. Kırmızı hattan geçen veya eşya geçiren kişilerin gümrüğe tabi eşyaları olduğunu beyan ettikleri kabul edilerek, muayeneye edilir. Yeşil hattan geçen veya eşya geçiren kişilerin ise, gümrüğe tabi eşyaları bulunmadığı şeklinde beyanda

²⁵ Basitleştirilmiş usulden yararlanma şartları hakkında bkz., Gümrük Kanunu, (m, 195), Gümrük Yönetmeliği, (m, 789).

²⁶ Bu eşyaların nelerden ibaret olduğu hakkında bkz., Gümrük Yönetmeliği, (m, 246-248).

²⁷ Bu eşyaların neler olduğu hakkında da bkz., Gümrük Yönetmeliği, (m, 247-248).

²⁸ Necdet Kenar, "Gümrüklerde İthal İşlemleri-1", **Maliye Postası Dergisi**, (Sayı 189, 15 Temmuz, 1988), ss.70-73.

²⁹ Gümrük Yönetmeliği, (m, 250).

buldukları kabul edilerek, ihbar veya şüphe hali hariç muayene edilmezler. Yeşil hattan geçenlerden muayene sonucunda gümrüğe tabi eşyası bulunduğu tespit edilenler hakkında ise duruma göre Gümrük Kanunu veya Kaçakçılık Mevzuatı hükümlerine göre işlem yapılır³⁰.

1.1.5. Veri İşleme Tekniği Yoluyla Beyan

Gümrük Mevzuatımıza yeni kazandırılan bir başka yöntem de bilgisayar veri işlemem tekniği yoluyla beyandır. Beyanın bilgisayar veri işleme tekniği yoluyla yapılmasında ve eşyanın sonradan kontrolünde “Bilgisayar Sistemi Bulunan Gümrük İdarelerinde Yürütülecek İşlemlere İlişkin Yönetmelik” hükümleri esas alınır³¹. Ayrıntıları da Gümrük Yönetmeliğinde düzenlenmiştir³².

Bu sistemde yükümlüler (genellikle gümrük müşaviri), sadece eşyaya ilişkin bilgileri sisteme girmekte, beyannamenin tescili ise sistem tarafından yapılmaktadır. Aynı şekilde belge kontrolü ve eşyanın muayene edilmesine yine sistem tarafından karar verilmektedir. Ülkemizde gittikçe yaygınlaşan bu sistemin kullanımı arttıkça birçok sorunu çözeceği düşünülmektedir.

1.2. Beyannamenin Kabul ve Tescili

Gümrük vergisi mükellefiyeti beyannamenin tescil edildiği tarihte başladığı için, beyannamenin tescili tarh aşamasının en önemli işlemidir³³.

Bu aşamada, ekleri ile birlikte gümrüğe İbraz edilen giriş beyannameleri gerekli kontrolleri yapıldıktan sonra, uygun görülürse kabul edilir, uygun görülmezse, şekle ait eksikliklerinin tamamlanması için sahiplerine geri verilir³⁴. Ancak gümrük beyannamesinin şekle uygun olmaması, belge ve bilgilerinin noksan olması ek tahakkuk yapılmasını gerektirmez³⁵.

Şekle ilişkin eksiklikleri de giderildikten sonra, kabul edilen beyanname, *özet beyan* kayıtları ile de karşılaştırılır ve bu bakımdan da uygunluk sağlanması

³⁰ Gümrük Kanunu, (m, 59/d); Gümrük Yönetmeliği, (m, 251).

³¹ Resmi Gazete, (Tarih, 17.6.1998, Sayı, 23375).

³² Gümrük Yönetmeliği, (m, 252).

³³ Gümrük vergisi mükellefiyeti beyannamenin tescil tarihinde başlar. D.7. D. E.No: 1992/257, K. No: 1994/610. **Danıştay Dergisi**, (Sayı 90, 1996), ss. 741-742.

³⁴ Necdet Kenar, “Gümrüklerde İthal İşlemleri-2”, **Maliye Postası Dergisi**, (Sayı 191, 15 Ağustos 1988), ss. 68-71.

³⁵ Danıştay .7.D.E.No:1987/4364, K.No:1991/1067 için bkz., Çelik, **a.g.e.**, s.61.

halinde, beyannamenin tescili yapılır³⁶. Daha sonra bu beyannamenin gümrüklerde tutulan deftere kaydı ve numaralandırılması ile tescil işlemi tamamlanır. Defter yerine beyannamelerin bilgisayara geçilmesi de tescil hükmünde sayılır. Beyannamenin kabul ve tescili ile tarh işleminin ilk aşaması tamamlanmış olur. Bu beyan artık sahibini bağlayıcı niteliktedir³⁷.

Beyannamenin tescil tarihi, aksine hüküm bulunmadıkça, eşyanın beyan edildiği gümrük rejimine ilişkin tüm hükümlerin uygulanmasında esas alınır³⁸. Bunun tek istisnası, giriş beyannamesi tescil tarihinden sonra fakat gümrük vergilerinin ödenmesinden önce beyan sahibi lehine yapılacak değişiklikler olup, ancak bu gibi durumda tescil tarihi esas alınmaz³⁹.

Gümrük beyannamesinin tescil edilmesinden sonra normal koşullarda eşya teslim edilir. Bir başka deyişle gümrük idareleri eşyanın ilgili rejime tabi tutulma şartlarının yerine getirilmesi ve eşyanın yasaklayıcı işlemlere tabi olmaması koşuluyla, beyannamenin tescil edilmesinden sonra eşyayı teslim edecektir.

Ancak, beyannamenin tescil edilmesinin bir gümrük yükümlülüğü doğurması halinde gümrük vergileri ödenmedikçe veya teminata bağlanmadıkça, beyanname kapsamı eşya teslim edilmeyecektir⁴⁰.

1.3. Beyanın Kontrolü

Bu başlık altında tarh aşamasının üçüncü işlemi olan “gümrük giriş beyannamesinin kontrolü” ile yeni bir uygulama olan “eşyanın tesliminden sonra beyanın kontrolü” işlemleri birlikte değerlendirilmeye çalışılacaktır.

³⁶ Kara, deniz ve hava taşıtlarının gümrük idarelerine verdikleri üç değişik forma bağlanmış Türkçe giriş ve çıkış manifestoları artık “özet beyan” adı verilen gelen eşyanın dökümünü gösteren tek bir forma bağlanmıştır. (özet beyan yerine eski kanunda manifesto tabiri kullanılıyordu). Bu sayede üç ayrı form uygulamasının yarattığı karmaşa ortadan kaldırılarak bürokratik işlemler basitleştirilmiştir. Ayrıca taşıt araçlarının orijinal manifesto, TIR karnesi veya konşimento gibi eşyanın teşhisi için gerekli ayrıntıları içeren ve uluslar arası kabul görmüş ticari veya resmi belgeleri gümrük idarelerine ibraz etmeleri halinde, kendilerinden ayrıca özet beyan aranılmadan gerekli işlemlerin ifa edilmesi imkanı getirilmiştir. Bkz., Hamitoğulları, Yeni Gümrük Kanununun, a.g.e.

³⁷ Gümrük Yönetmeliği, m, 193-195

³⁸ Gümrük Beyannamesinin tescilinden sonra yapılacak işlemler hakkında bkz., Gümrük Yönetmeliği. (m. 202).

³⁹ Hamitoğulları, Yeni Gümrük Kanununun, a.g.e.

⁴⁰ Bu hükmün istisnaları da mevcuttur. Bkz., Gümrük Yönetmeliği, (m, 235).

1.3.1. Gümrük Giriş Beyannamesinin Kontrolü

Tarih işleminin üçüncü aşaması yukarıda da ifade edildiği gibi gümrük beyannamesinin kontrol edilmesidir. Çünkü, beyana dayalı vergilendirme usulünün sonucu olarak yükümlünün bildirim görevinin yerine getirilmemesi veya noksan yerine getirilmesi halinde vergi kaybı veya kaçacağı ortaya çıkabileceği için, beyanın doğruluğunun araştırılıp incelenmesi gerekmektedir.

Bu amaçla Gümrük Kanunu, tescil edilen beyannameyi yükümlünün taahhüdü olarak kabul etmiş, bu beyannameyi vergi tahakkukuna esas alarak beyanın doğruluğunu denetlemek üzere eşyanın gümrük idaresince kısmen veya tamamen muayene edilebileceğini hükme bağlamıştır.

Dolayısıyla asıl prensip beyanın bağlayıcılığı olmakla beraber, istisnai bazı durumlarda gümrük idaresi beyannameyi kontrol amaçlı muayene etmek ve bu muayene sonuçlarını dikkate almak hakkına sahiptir⁴¹. Muayenede en önemli husus şüphesiz gümrük vergisine esas olan kıymetin denetlenmesidir⁴².

Muayene ve tahlil sonucunda yükümlünün beyanı ya onaylanır ya da vergi tahakkuku gümrük idaresinin yapmış olduğu muayenenin sonucuna göre yapılır⁴³. Eğer gerek görülerek tahlil yaptırılmış ve sonucu mükellefin lehine çıkmış ise, artık mükellefin kendi aleyhine olan beyanı değil, tahlil sonucunun tahakkuka esas tutulması Gümrük Kanunu'nun özüne daha uygundur⁴⁴.

Gümrük idaresinin yetkili kıldığı kişilerin dışında, Sayıştay denetçilerinin de belge kontrolü yapıp yapamayacağı tartışmalıdır. Sayıştay, gümrük saymanlıklarının hesaplarını incelerken, gümrük vergisinin Gümrük Kanunu'na uygun şekilde tahakkuk, takip ve tahsil edilip edilmediğini, işlem ve hesapların belgelere ve ka-

⁴¹ Eski Gümrük Kanunu, (m, 70)'de düzenlenen denetleme ve ikinci muayene, Yeni Gümrük Kanunu'nda (m, 65)'de yeniden düzenlenerek, konunun kapsamı biraz daha genişletilmiştir. Bu şekilde konunun önemine işaret edilmek istenmiş, eşyanın fiziki muayenesinde mutlaka mükellef veya temsilcisinin bulunması zorunluluğu ortadan kaldırılarak gümrük idaresine resen muayene yapabilme imkanı tanınmıştır. Bu konuda daha geniş bilgi için bkz., Gökçe, Ünal, Yeni Gümrük Kanunu'nun Getirdikleri, **a.g.e**; Gümrük Yönetmeliği, (m, 204); Yıldırım, **a.g.e.**, s.51-52; Kenar, Gümrüklerde İthal İşlemleri-2, **a.g.e.**, s.68.

⁴² Yükümlülerin de ikinci muayeneyi talep hakkı bulunmaktadır. Yükümlüler, tahlil sonucunun kendilerine tebliğinden sonra süresi içinde bu sonuca itiraz ederek ikinci tahlil isteyebilirler. Bu prosedür "itiraz" başlığı altında detaylı olarak incelenecektir. Ancak burada bir hatırlatmada bulunmak gerekirse, yükümlü sonuca itiraz etmez ise ilk tahlil sonucuna göre tahakkuk yapılmasında yasalara aykırılık yoktur. D.7. D. E. No: 1964/143, K. No: 1964/4124 için bkz., Çelik, **a.g.e.**, s.76.

⁴³ Kaneti, **a.g.e.**, s.410.

⁴⁴ Bu doğrultudaki bir yorum için D.4. D. K. 1953/390, Çelik, **a.g.e.**

yıtlara uygun olup olmadığını araştırma yetkisine sahiptir⁴⁵. Ancak şu ayrımı çok iyi yapmak gerekmektedir. Sayıştay'ın yaptığı denetimler, Sayıştay Kanunu'nda öngörülen inceleme ve araştırmaların zorunlu kıldığı hallere inhisar eder. Mevzuata aykırı uygulamalardan doğan sorumlulukların tespitine yöneliktir. Dolayısıyla bizatihi yükümlünün beyanının doğruluğunu kontrol amacını taşımaz⁴⁶.

1.3.2. Eşyanın Tesliminden Sonra Beyanın Kontrolü

Eski Gümrük Kanunu'na 564 sayılı KHK'nin 19. maddesi ile eklenen bu hüküm⁴⁷, Yeni Gümrük Kanunu'nda da muhafaza edilmiştir.

İthalatçının beyanı esas alınarak eşyanın muayeneye ve tahlile tabi tutulmaksızın teslim edilmesi ve beyanın teslimden sonra kontrolüne olanak sağlayan bu yeni sistem, hızlı hizmet imkanı vermek ve basitleştirilmiş işlemlerin daha etkin ve yaygın kullanımını sağlamak amacıyla, gerek gümrük idaresinin ihtiyaç duyması gerekse beyan sahibinin talebi üzerine eşyanın tesliminden sonra beyanın kontrolü ve gerekli düzeltmelerin yapılmasına olanak tanımaktadır⁴⁸.

Böylece, eşyanın ithal veya ihraç işlemleri ya da bu işlemlerden sonraki ticari işlemlere ilişkin ticari belge ve veriler, eşyanın tesliminden sonra kontrol edilebilecek, bu kontroller, mümkünse, eşyanın muayenesini de kapsayacaktır⁴⁹.

Bunun için gümrük idaresi öncelikle ulusal ve bölgesel düzeyde gerçekleştireceği risk analizi metodu ile ithalat esnasında kontrole tabi tutulacak eşya grubunu, eşya, firma ve ülke bazında belirleyecek, belirlenen riskli grupların dışında

⁴⁵ Sayıştay, Anayasanın 160 ıncı maddesi ile Genel ve Katma bütçeli idarelerin gelir, gider ve mallarını TBMM adına denetlemekle yetkili kılınmış ve Sayıştay Kanunu'nun 38,40,44,45 ve 46. maddeleri ile de denetimine giren dairelerin gelir, gider ve mal işlemlerini ve bu işlemlere ait saymanlık hesaplarını bütün kayıt ve belgeleri ile inceleme yetkisine sahip bir yüksek mahkemedir.

⁴⁶ Sayıştay bu hususta verdiği ve Gümrük Müsteşarlığına da bildirdiği bir kararında (Karar, Sayıştay Başkanlığının 14.12.1993 Tarih ve 374958/3120 Sayılı yazıları ekinde Gümrük Müsteşarlığına bildirilmiştir), sonuç olarak, gümrük saymanlıkları hesaplarını inceleyen Sayıştay Denetçilerinin, gümrük vergilerinin tarhına esas olan belgeleri de inceleyip denetleyebileceklerine, işlem ve olayın her safhasında incelemeyle görevlendirilmeleri halinde beyannamelerle, ithal edilecek eşyalar arasındaki uygunluğu belirlemek açısından fiili tespit ve denetim yapabileceklerine hükmetmiştir. Sayıştay Genel Kurulu, 25.10.1993/4786 Kararı için., Altun-Şimşek, a.g.e., s.405-413.

⁴⁷ Eski Gümrük Kanunu, (m, 68/a)

⁴⁸ Bilgi için bkz., Mehmet Emin Kaya, "İthalatçı İçin Bir Nefes Sonradan Kontrole Tabi İthalatçı Belgesi", **Maliye Postası Dergisi**, (Sayı 447, 15 Nisan 1999), ss.52-56.

⁴⁹ Gümrük Yönetmeliği, (m, 253).

kalan ithalatta ise beyanla yetinilerek, herhangi bir kontrol yapılmaksızın eşya doğrudan ilgililerine teslim edilecektir⁵⁰.

Bu sistem, eşyanın gümrük işlemlerinden sonraki dönemi kapsayacağından, belge sisteminin yaygınlaşması ve gelir idaresi ile eşgüdüm içinde çalışma açısından yeni olanaklar getireceği muhakkaktır⁵¹.

1.4. Gümrük Vergisinin Hesaplanması

Tarh işleminin son aşaması gümrük vergisinin hesaplanmasıdır. Eğer muayene sonucunda gümrük giriş beyannamesi uygun sonucu vermişse artık yapılacak olan şey, gümrük kıymetine gerekli oranı uygulayarak ödenecek gümrük vergisi tutarını hesaplamaktır. Hesaplanan bu tutar ise gümrük vergileri tahakkukunun izleme defterine⁵² veya bilgisayara kaydedilecektir⁵³.

Gümrük Yönetmeliği'nde bir açıklık yoksa da hesaplanan gümrük vergisinin sözünü ettiğimiz defterlere veya bilgisayara kaydedilmesi ile de gümrük vergisinin tarh aşaması tamamlanmış olacaktır⁵⁴.

Gümrük vergisinin tarh aşaması ile ilgili açıklamaları tamamlamadan önce tarh aşamasında önemli bir işlevi olan tahakkuk memurlarının işlerinin ne kadar zor olduğunu belirtmek gerekir. Çünkü, gümrük vergisinin tarh ve tahakkuk işlemi geniş bir tarife ve kıymet takdiri bilgisi gerektirmektedir. Bu duruma bir de gümrük rejimleri ile ilgili mevzuatın sayıca çok ve dağınık olması eklendiğinde, bütün

⁵⁰ Belge kontrolü ve fiziki muayene yapılmadan ithal eşyası teslim edilen ve daha sonra söz konusu eşyaya ilişkin beyannamesi ve ticari belge ve verileri incelenerek gerektiğinde, eşyasının fiziki muayenesinin imalathane, fabrika, özel depo, işyeri ve benzeri yerlerde yapılmasına karar verilen ithalatçıya sonradan kontrole tabi ithalatçı denir. Gümrük Yönetmeliği, (m, 254).

⁵¹ Otomasyon ve sonradan kontrol yöntemi birbirini bütünlemektedir. Otomasyonun Türkiye genelinde uygulamaya konduğunda fiziki kontrol oranı, ithalatta %15'e, ihracatta ise %2'ye çekilmiş olacaktır. Ayrıca sonradan kontrol yöntemi ile denetimde etkinlik sağlanması da hedeflenmektedir. Bkz., Hamitoğulları, Gümrük Kontrol Yöntemleri, **a.g.e.**

⁵² Yeni Gümrük Kanunu'nun 195 inci maddesi ile vergi tahakkuklarını izlemek üzere "Vergi Tahakkuklarını İzleme Defteri" ve Özel Durum Defterleri" ihdas edilmiştir. 196 inci madde ile de gümrük vergileri 30 günü geçmeyecek şekilde tahakkuk ettirilerek bu defterlere kaydedileceği hüküm altına alınmıştır. Gökçe-Ünal, Yeni Gümrük Kanunu'nun Getirdikleri, **a.g.e.**

⁵³ Bu şekilde kanun koyucu, geleceğe yönelik gelişmeleri de düşünerek yasal düzenlemeyi geniş tutmuştur. Tuncer, Gümrükler, **a.g.e.**, s.234.

⁵⁴ Geçici bir dampinge karşı vergi veya fark giderici vergi uygulandığı, alınması gereken verginin hesaplanan vergiden fazla olduğu, vergi tutarının Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen miktarın altında kaldığı (bu tutar, AATUHK'un "Tahsil İmkansızlığı Sebebiyle Terkin" başlıklı 106 inci maddesinde yer alan tutardır) durumlarda da bu vergiler kaydedilir, ancak bu durumlar defter veya kayıtlarda gösterilir. Bu vergiler daha çok tahakkuk ettirilmeyle birlikte tahsil edilmeyen vergilerdir. Bkz., **2000/69 Sayılı Gümrük Kanunu'nun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Karar**, Nural-Akçin, **a.g.e.**, s.606, 1017vd; Tuncer, Yeni Gümrük Kanunu II, **a.g.e.**

bunları takip etmek ve uygulamada göz önünde tutmak zorunda olan gümrük muayene memurlarının görevlerinin çok zor ve önemli olduğu kendiliğinden ortaya çıkmaktadır. Hatta gümrük muayene memurlarının görevlerinin diğer vergilerin tahakkuku ile görevli memurlarinkinden daha zor olduğunu söylemek bile mümkündür⁵⁵. Dolayısıyla son olarak, gümrük vergisinin tarh aşamasında gümrük muayene memurlarına önemli görevler düştüğü unutulmamalıdır.

1.5. Tarh Aşaması ile İlgili Değerlendirmeler

Gümrük vergisinin tarh aşaması ile ilgili açıklamaları tamamlamadan önce, bu aşamada karşılaşılan özellikli bazı durumlar ortaya konmaya çalışılacaktır. Bu değerlendirme yapılırken, Gümrük Kanunu'nun yoruma ve yanlış uygulamalara sebebiyet verebileceği düşünülen hükümleri incelenecektir. Dolayısıyla bu aynı zamanda tarh aşamasının da genel bir değerlendirmesi olacaktır. Yapılacak bu tespitler aynı zamanda gümrük vergisi uygulamasında taraflar arasındaki uyumsuzlukların çözümlenmesinde olumlu bir katkı sağlayacaktır.

1.5.1. Beyanın Bağlayıcılığı Sorunu

Gümrük idaresince tescil edilmiş olan beyanname, ait olduğu eşyanın vergileri ve para cezalarından dolayı taahhüt niteliğinde beyan sahibini bağlar ve vergilerin tahakkukuna esas tutulur⁵⁶.

Genel kural bu olmakla birlikte yükümlü tarafından beyan edilen eşyanın *noksan çıkması* ve benzeri durumlarda, bu noksanlığa isabet eden ve gümrük idaresi tarafından fazladan alınan vergi ve resimlerin geri verilmesinin, beyanın bağlayıcılığı hükmü karşısında, mümkün olup olmayacağı tartışmalıdır⁵⁷.

⁵⁵ Eski bir gelenek olarak Türkiye gümrüklerinde muhafaza, muayene, tahakkuk ve tahsil işlemleri ayrı ayrı servisler tarafından yapılmaktadır. Böylece hizmet içi otomatik denetim sağlanmış olmaktadır. AB ülkelerinde gümrük işlemlerinin toplandığı merkezlerde, değerlendirme işlemlerinde karşılaşılan sorunları çözmek için bir de özel servisler ve buralarda çalışan uzmanlar mevcuttur. Halbuki Türkiye'de büyük merkezler dahil, bu tür hizmet veren servis kurulmuş değildir. Bkz., Tuncer, Gümrükler, **a.g.e.**, s.231-232.

⁵⁶ D.7. D. E.No:1986/1085, K. No:1989/2610, **Danıştay Dergisi**, (S. 78-79, 1990), ss. 342-343, Gümrük Kanunu, 8m, 61/3), Gümrük Yönetmeliği, (m, 196), Eski Gümrük Kanunu, (m, 60).

⁵⁷ Geçmiş uygulamalarında idarenin yorumu beyana dayalı işlemlerde, tahakkuk ve tahsilatin, yükümlünün beyanına göre yapıldığı ve beyanın ise bağlayıcı olduğu, dolayısıyla iade edilecek bir meblağın bulunmadığı şeklinde olmuştur. İdarenin bu yöndeki bir yorumu için bkz., D.7. D. E.No: 1979/262, K. No: 1980/231, **Danıştay Dergisi**, (S. 40-41, 1981), ss. 227-229. Danıştay ise, eğer noksanlığa tekabül eden döviz transfer edilmezse (noksanlığın malın mahreci ülkede eksik yüklenmesinden kaynaklandığına idare tarafından da kanaat getirilirse), mükellefiyetin, eşyanın gümrük hattından geçmesi ile doğacağı ithal edilecek eşya için söz konusu olacağı hükmü göz önünde

Gümrük Kanunu'nun ilgili bütün hükümleri bir arada değerlendirildiğinde, beyan, itirazi kayıtla yapılanların dışında⁵⁸, mükellefi bağlamakla beraber, yine kanunun kabul ettiği nedenlerden dolayı eksik bir beyanda bulunulmuşsa, verginin bulunan miktar üzerinden alınması ve fazlalığın iade edilmesi Gümrük Kanunu'nun ruhuna daha uygun olacaktır⁵⁹.

Çünkü Gümrük Kanunu'nun ilgili hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, kanun koyucunun gümrük hattından geçmeyen eşyadan vergi alması mümkün değildir. Bu durumda da fazla alınan vergilerin geri verilmesi gerekir. Kaldı ki, beyanın bağlayıcılığı temel ilke olmakla beraber, Gümrük Kanunu'nun kabul ettiği nedenlerden birisi dolayısıyla eksik beyanda bulunulmuşsa verginin bu miktar üzerinden alınması ve fazlalık varsa iade edilmesi daha doğru bir davranış olacaktır. Aksi yorum, kanunda yer alan fazla alınan verginin iadesini ve beyanda eksikliklere ilişkin hükümleri anlamsız hale getirir.

1.5.2. Beyanda Bulunacak Kişiler

Bilindiği gibi, gümrük beyannamesi, doğrudan mal sahibi veya temsilcisi tarafından düzenlenip imzalanmak ve ekleri ile birlikte gümrük idarelerine verilmek durumundadır⁶⁰. Bir başka ifadeyle beyanın, sadece mal sahipleri ve bunların dolaylı temsilcisi durumundaki gümrük müşavirleri ile şirketlerin kendi işleme-

bulundurularak, eksikliğin mükelleften değil, malın noksan yollanmasından ileri geldiği ispatlanırsa, verginin bulunan miktar üzerinden alınmasını ve fazladan alına bir vergi varsa bununda iade edilmesini gerektiğini hükme bağlamıştır. Bunun için de bkz., D.7. D. E.No:1979/262, K. No:1980/231, **Danıştay Dergisi**, (S. 40-41, 1981), ss. 227-229.

⁵⁸ D.7. D. E.No:1987/3778, K. No:1989/2843, **Danıştay Dergisi**, (S. 76-77, 1990), ss. 297-298.

⁵⁹ "ağırlıkları üzerinden gümrük vergisine tabi eşyanın örnekleme yöntemi ile yapılan muayenesi sırasında, tartılan kaplarda beyana göre *eksiklik* saptanırsa, bunun eşyanın doğal özelliklerinden veya hasara uğramasından veya noksan gönderildiğinden veya çalınmadan ileri geldiğinin kanıtlanması halinde ithalat vergileri *bulunan* miktar üzerinden hesaplanır. Ancak, bu gibi durumlarda gümrük idaresinin veya beyan sahibinin bütün kapları tarttırmak hakları saklıdır". Gümrük Kanunu, (m, 32/7-b); Eski Gümrük Kanunu, (66/3-b). Yine Kanunun olayla ilgili bir başka maddesi, "Kanunen ödenmemeleri gerektiği halde ödenmiş olduğu belirlenen gümrük vergileri geri verilir. Kanunen tahakkuk ettirilmemeleri gerektiği halde tahakkuk ettirilen gümrük vergileri kaldırılır" şeklindedir. Gümrük Kanunu, (m, 211); Eski Kanun, (m, 87).

⁶⁰ Bir beyannamenin tescilinin belirli bir kişi için özel yükümlülükler getirmesi halinde bu beyanın söz konu kişi tarafından veya bu kişi hesabına yapılması ve beyan sahibinin Türkiye Gümrük Bölgesi'nde yerleşik olması gerekir. Bu beyandan doğan sorumluluğun devamı açısından önemlidir. Türkiye Gümrük Bölgesi'nde yerleşik olma zorunluluğu transit ya da geçici ithalat veya arazi beyanda bulunan kişilere (arazi beyan kavramı açık olmayıp, normal şartlarda yazılı beyan gerekmeden ancak özel nedenlerle beyanda bulunulması gereken durum olarak algılamak mümkündür) uygulanmaz. Beyannamede imzası bulunan kişiler cezai hükümlerin uygulanması açısından beyannamede belirtilen bilgiler ile belgelerin doğruluğu ve ilgili rejimin gerektirdiği bütün yükümlülük-

rine münhasır olmak üzere yetkili kıldıkları memurları tarafından yapılması esastır. Bu durumda, kendilerine bir vekaletname ile yetki *verilmeyen* kişilerin yükümlü sıfatıyla beyanda bulunup bulunamayacakları ve idarenin bu kimselerin beyanını esas alarak tahakkuk yapıp yapamayacağı tartışma konusudur.

Giriş beyannamesini ithalatçı sıfatıyla verip, beyannameyi imzalamak suretiyle bildirimde bulunma yetkisi bizzat mükellefin kendisi veya kanuni vekiline ait olduğuna göre, kendisine bir vekaletname ile yetki verilmeyen kişinin beyannameyi yükümlü sıfatıyla imzalaması mümkün değildir⁶¹. Basit gibi görünen bu mesele geçmişte taraflar arasında uyuşmazlıklara sebep olmuştur. Dolayısıyla beyanın bizzat yükümlü veya vekaletnamesini haiz temsilcisi tarafından yapılması gerektiğinin bilinmesinde yarar bulunmaktadır.

1.5.3. Tescil Edilmiş Beyannamenin İptali

Gümrük idareleri tarafından gerekli kontrolleri yapıldıktan sonra tescil edilmiş bir gümrük beyannamesinin iptal edilmesi mümkündür⁶².

Bunun için, beyan sahibinin tescil edilen beyannamenin iptali yönünde bir talebinin bulunması ve eşyanın yanlışlıkla beyanname konusu gümrük rejimine tabi tutulduğuna veya beyan edildiği rejime tabi tutulmasının özel nedenlerle artık mümkün olmadığına (örneğin serbest dolaşıma giriş beyannamesi verilen eşyaya ilişkin alınması gereken bir belgenin alınmaması nedeniyle eşyanın serbest dolaşıma sokulmaması) ilişkin kanıtlayıcı belgeler ibraz etmesi gerekmektedir⁶³. Ancak, beyanda bulunan kişiye eşyanın muayene edileceği bildirilmişse, muayene sonucu alınmadan beyannamenin iptaline ilişkin talebi kabul edilmez⁶⁴.

Beyanname tescil edildikten sonra eşyanın niteliğinde meydana gelen değişiklikler veya bozulmalar nedeniyle ithalat vergilerinden indirim yapılamaz⁶⁵.

lere uyulmasından sorumludurlar. Doğrudan temsil durumunda bu sorumluluk, adına hareket edenlere aittir. Gümrük Yönetmeliği, (m, 199); Nural-Akçin, **a.g.e.**, s.224.

⁶¹ Giriş beyannamesini imzalayan firma ile yükümlü şirket arasında bir vekaletname mevcut olmadığından, giriş beyannamesinin yükümlü şirket tarafından verildiği kabul edilerek ek tahakkuk yapılmasında yasal isabet yoktur. D.7. D. E.No:1986/1085, K. No:1989/2610, **Danıştay Dergisi**, (S.78-79, 1990), ss. 342-343.

⁶² Gümrük Kanunu, (m, 64).

⁶³ Bkz., Gümrük Kanunu, (m, 64/1) ; Gümrük Yönetmeliği, (m, 200).

⁶⁴ Gümrük Yönetmeliği, (m, 236).

⁶⁵ Eski Gümrük Kanunu'nun 65 inci maddesinde düzenlenen beyannamenin iptaline ilişkin hükümler Yeni Kanun'da buna paralel olarak 64 üncü maddede biraz genişletilmiş bir şekilde dü-

Ancak gümrük idaresi, özellikle ilk madde olarak kullanılması mümkün hale gelen eşyanın ilk madde olarak beyan edilmesine izin vermekle beraber, gerekli görülmesi halinde bu eşyanın ilk madde şeklinden başka bir şekilde kullanılmasını önleyici tedbirleri almak yetkisini de elinde bulundurmaktadır. Dolayısıyla eşyanın ilk madde olarak kullanılmasına izin verilmesi hakkından yararlanarak daha sonra bu eşyanın başka bir şekilde kullanılmasının, bir başka deyişle eşyanın niteliğinde değişiklik yapılmasının da bu şekilde önüne geçilmiştir⁶⁶.

2. Gümrük Vergisinin Tebliği

Gümrük Kanunu'nda açıkça yer almayan bir diğer aşama da gümrük vergisinin tebliğ aşamasıdır. Gümrük Kanunu'nda, gümrük vergisinin *tebliği*, gümrük vergisinin *tahakkuku* başlığı altında düzenlenmiştir⁶⁷. Bu düzenleme karşısında tarh edilen gümrük vergisinin bu işlemin hemen ardından önce tahakkuk ettirileceği ve sonra tebliğ edileceği şeklinde alışık olmadığımız bir sıralama ortaya çıkmaktadır. Çünkü, diğer bütün vergilerde, vergilendirme süreci tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil şeklinde bir sıra takip ederken, gümrük vergisinde ilk bakışta bu sıra yer değiştirmiş gibi gözükmemektedir.

Gümrük vergileri bir bakıma "tahakkuku tahsile bağlı vergi türüne" benzediği için kanun koyucu verginin tebliğinde daha değişik ilkeler benimsemiştir⁶⁸. Gümrük Kanunu'nun içeriğinden açıkça görülme imkanı olmasa da gümrük vergisinde, dolaysız vergilerde takip edilen usule benzer bir sistem takip edilerek tarh ve tahakkuk safhalarının tebliğ işlemi ile ayrıldığı söylenebilir⁶⁹. Bu bakımdan tebliğ işleminin de gümrük vergisinde ayrı bir yeri vardır.

Gümrük Kanunu'nda, gümrük vergilerinin tahakkukundan sonra yükümlüye tebliğ edileceği hüküm altına alınmıştır⁷⁰. Bu ifadeden öncelikle tahakkukun yapılacağı ardından bunun yükümlüye tebliğ edileceği gibi bir sonuç ortaya çıkmaktadır. Gümrük Yönetmeliği'nde ise *tam tersine*, gümrük yükümlüsüne tebliğ

zenlenmiş, beyannamenin tescilinden sonra eşyanın niteliklerinde meydana gelen değişiklikler ve bozulmalar nedeniyle ithalat vergilerinden bir indirim yapılmayacağı kanuna eklenmiştir.

⁶⁶ Gümrük Kanunu, m, (64/3/6), Gümrük Yönetmeliği, (m, 204).

⁶⁷ Gümrük Kanunu'nun konuya ilişkin bölüm başlığı, gümrük vergilerinin tahakkuku, tebliği ve ödenmesi şeklindedir. Gümrük Kanunu, (m, 195).

⁶⁸ Selahattin Tuncer, **Gümrükler ve Gümrük Vergileri (Teori ve Uygulama)**, (Yaklaşım Yayınları, Mayıs 2001), s.232.

⁶⁹ Sidal, **a.g.e.**, s.46.

⁷⁰ Gümrük Kanunu, m, (197/1).

edilen vergilere karşı, tebliğ tarihinden itibaren süresi içinde idari ya da adli yargı mercileri nezdinde itiraz edilmediği takdirde, vergi tahakkuklarının kesinleşeceği ifade edilmiştir⁷¹. Şüphesiz bu durum gümrük vergisinin özelliğinden ileri gelmektedir. Bu kısımda yukarıda ifade edilen durumlar da göz önünde bulundurularak tebliğ aşaması çeşitli açılardan değerlendirilmeye çalışılacaktır.

2.1. Genel Açıklamalar

Bir verginin yükümlüye tebliğ edilmesindeki asıl amaç, o vergi ile ilgili işlemler hakkında yükümlü veya sorumlu kişiyi haberdar etmektir⁷². Tebliğ, yükümlünün vergi ödemeye çağırılmasıdır⁷³. Tebliğ ile yükümlünün, tebliğ yapan makam karşısındaki yükümlülük durumu bildirilir.

Uygulamaya ilişkin işlemlerden olan tebliğ aşaması, tarh aşamasından sonra vergi borcunun daha da somutlaşması, iyice belirginleşmesi bakımından tahakkuk aşaması ile bir köprü vazifesi görür⁷⁴. Yükümlünün kendisine yapılan tebliğden sonra, sonucunu kabul edip ödemek veya işleme karşı hukuki yollara başvurmak gibi iki seçeneği vardır. Bir çok durumda tebliğ, mükellefe tanınan dava açma süresinin başlangıcı, tebliğ yapılmaması ise mükellefin lehine tahakkuk ve tahsil zamanaşımı sürelerinin işlemesine neden olur⁷⁵. Bütün bu sebeplerden dolayı diğer vergilerde olduğu gibi, gümrük vergisinde de tebliğ büyük önem taşır.

2.2. Mevcut Yasal Düzenleme

Gümrük vergisinde tebliğ aşaması kendine özgü özellikler gösterir. Ancak, VUK'nun yapmış olduğu ve yukarıda ifade etmeye çalıştığımız tanımlamanın, bilimsel açıdan tam ve yeterli olmasa bile, gümrük vergileri açısından da geçerli olduğu söylenebilir⁷⁶.

⁷¹ Gümrük Yönetmeliği, (m, 785).

⁷² Uluatam, Vergi Hukuk, **a.g.e.**, s.122.

⁷³ VUK'na göre, "vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesine" verginin tebliği denir. Bkz., VUK, (m, 21); Erginay, **a.g.e.**, s.87.

⁷⁴ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, (6. Baskı, Turhan Kitabevi, Ekim Ankara, 1998), ss.103-105.

⁷⁵ Tebliğ konusu işlemler, vergi borcunun miktarı ve ödenmesi gereğine ait yazılar, ikmalen ya da re'sen yapılan tarhiyata ait ihbarnameler, mahkeme kararları, düzeltme fişleri, vergi inceleme raporları, ödeme emirleri vb, türden olabilirler. Bkz., Erginay, **a.g.e.**, s.87-89.

⁷⁶ Tuncer, Yeni Gümrük Kanunu'nun Vergileme İle İlgili Hükümleri-2, **a.g.e.**

Gümrük Kanunu'na göre, yükümlü tarafından beyannamede gösterilen vergi tutarı ile idare tarafından hesaplanan vergi tutarının eşit olması halinde, gümrük idarelerinin eşyayı teslim etmesi gümrük vergisinin tebliğ edilmesi anlamına gelir⁷⁷. Bir başka ifadeyle bu şekildeki eşyanın teslim edilmesi Gümrük Kanunu'nun ifadesi ile vergilerin yükümlüye tebliği yerine geçer⁷⁸.

Bu işlem beyana tabi vergilerde yasal ve geçerli bir tebliğ yöntemi sayılmaktadır⁷⁹. Burada önemli olan husus tebliğin mutlaka yazılı olmasıdır⁸⁰. Böylece tarh edilen gümrük vergisi veya bununla ilgili cezalar yükümlüye duyurulmuş olur.

Bu tanımlamayı yeterli görmeyen gümrük idaresi konuyu Gümrük Yönetmeliği'nde ayrıca düzenlemek zorunluluğu duymuştur⁸¹. Gümrük Yönetmeliği'ne göre, hesaplanan vergiler beyanname veya beyanname yerine geçen belge üzerinde yükümlüye tebliğ edilir. Beyannamede gösterilen vergi tutarı ile idarece hesaplanan vergi tutarının eşit olması halinde, eşyanın teslim edilmesi, gümrük vergisinin yükümlüye tebliği yerine geçer.

Görüldüğü gibi, gümrük vergisinde tebliğ işlemi öteki vergilere göre (örneğin gelir vergisi), birtakım özellikler arz etmektedir. Nitekim gümrük vergisinde *tahakkuk fişi* veya *tebliğ varakası* gibi belgeler kullanılmadığı için hesaplanan vergi gümrük beyannamesi üzerinden mükellefe tebliğ edilmiş sayılır⁸².

2.3. Eksik Alınan Veya Hiç Alınmayan Gümrük Vergisinin Tebliği

Gümrük idaresinin yaptığı kontrol ve denetlemeler neticesinde *hiç alınmadığı* veya *noksan alındığı* tespit edilen gümrük vergileri, gümrük yükümlülüğünün

⁷⁷ Gümrük Kanunu, (m, 197/2).

⁷⁸ Hamitoğulları, Yeni Gümrük Kanunu, **a.g.e.**

⁷⁹ Tuncer, Gümrükler, **a.g.e.**, s.232.

⁸⁰ Hukukun diğer dalarında tebligatın nasıl yapılacağı ile ilgili hususlar 7201 sayılı Tebligat Kanunu ve buna dayanılarak çıkarılan Tebligat Tüzüğü ile saptanmasına karşın vergilendirme ile ilgili tebligatlar VUK' a göre VUK' da hüküm bulunmayan hallerde Tebligat Kanunundan, Genel Kanun niteliğiyle yararlanır. Vergiye ilişkin uyuşmazlıklarda ise İYUK, (m, 60)'a göre, AATUHK, (m, 8) de ise vergilemeden doğan ya da vergi dışı tüm kamu alacaklarına ilişkin tebliğin VUK'na göre yapılması öngörülmüştür. Bu bakımdan o alanda da Tebliğ Kanununu genel hükümleri değil, VUK'un özel hükümleri uygulanır. Ancak AATUHK, (m, 37) özel kanunlarla belirlenmiş tebliğ hükümlerinin saklı olduğunu hüküm altına almıştır. Bkz., Uluatam, Vergi Hukuku, **a.g.e.**, s.122.

⁸¹ Gümrük Yönetmeliği, (m, 783).

⁸² Gelir vergisinde tahakkuk fişinin kesilip beyannameyi veren kişiye tevdi tebliğ hükmündedir. Bu nedenle tahakkuk fişinin ayrıca tebliği gerekmez. Ayrıca, götürü usule tabi ücret ve kazançlarda alınacak verginin karneye yazıldığı tarihte vergi tebliğ edilmiş sayılır. VUK, (m,25,93,109).

doğduğu tarihten itibaren *üç yıl içinde* yükümlüye tebliğ edilir⁸³. Burada önemli olan tebligatın başlangıç tarihidir. Çünkü, tebligatın süresi içinde yapılmaması yükümlü lehine zamanaşımı hükümlerinin uygulanmasına neden olur.

Bu itibarla, hiç alınmayan veya eksik alındığı saptanan gümrük vergileri için, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten (*gümrük beyannamesinin tescil edildiği tarih*) itibaren üç yıl içerisinde yazılı olarak tebligat yapılması gereklidir⁸⁴.

2.4. Tebliğ Aşaması ile İlgili Değerlendirmeler

Vergi Usul Kanunu kapsamındaki bütün vergilerde daha önce de ifade ettiğimiz gibi tebligatın ne şekilde yapılacağı VUK'nda açıkça yer almaktadır⁸⁵. Ancak, gümrük vergisi VUK'ndan bağımsız olduğu için gümrük vergisine ilişkin tebligatlar VUK'nun ilgili hükümlerine göre yapılamayacaktır. Gümrük Kanunu'nda da tebligatın ne şekilde olacağına dair hüküm mevcut olmadığı için, gümrük vergisinin ne şekilde tebliğ edileceği sorunu ortaya çıkmaktadır.

Tebliğat Kanunu'nda, mali tebliğlerin, kendi kanunlarında açıklık bulunmayan hallerde, Tebliğat Kanunu'nun genel hükümlerine göre tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır⁸⁶. Bu hükümden hareket edildiğinde gümrük vergisinin tebliğinde, Tebliğat Kanunu ve buna dayalı olarak çıkartılan Tebliğat Tüzüğü'nün göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Dolayısıyla tebligatın öncelikle yükümlünün bilinen adresine (idarede mevcut bilgilerinden ulaşılan adres) yapılması, yükümlüye bu şekilde ulaşılamaması (tebligat yapılamayıp geri dönmesi) durumunda ise Tebliğat Kanunu'nun 28 ve 29 uncu maddesine istinaden bir gazetede (Resmi Gazetede de ilan yapılabilir) ilan tebligat yoluna gidilmesi gerekir⁸⁷.

Bir diğer dikkat edilmesi gereken husus, ilke olarak, beyannamenin yükümlü tarafından itiraz edilmeden imzalandığı anda, ödenmesi gereken toplam

⁸³ Eski Gümrük Kanunu'nda bu süre fiili ithal tarihinden itibaren bir yıl olarak uygulanmıştır. Eski Gümrük Kanunu, (m, 87); Gümrük Yönetmeliği, (m, 784).

⁸⁴ Gümrük yönetmeliği, (m, 788).

⁸⁵ VUK, (m, 21, 93-109).

⁸⁶ Bkz., 11.2.1959 tarihinde kabul edilerek, 19.2.1959 tarih ve 10139 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren Tebliğat Kanunu, (m, 48, 51). Ayrıca, Tebliğat Kanunu'nun tam metni için bkz., www.tvk.2000.com/TCMevzuat.

⁸⁷ Danıştay, yükümlünün kasten adres değişikliğini bildirmediği için bilinen adresine tebligat yapılmadığı, bunun üzerine Resmi Gazete'de tebligat yapılarak AATUHK'a göre tatbikata devam edildiğini ileri süren idaresinin bu fiilini, prosedürün Tebliğat Kanunu'na uygun olduğu ancak, tebligatın, zamanaşımı süresi geçtikten sonra yapıldığı gerekçesiyle, geçersiz kılmıştır. D.7. D. E. No: 1994/2345, K.No: 1996/1484, *Danıştay Dergisi*, (S. 92, 1997), ss. 565-566.

vergi borcunun da yükümlüye tebliğ edilmiş olduğudur. Dolayısıyla ithal anında beyana göre tahakkuk ettirilip kesinleşen vergilerin yükümlüsüne *ikinci kez* bildirilmesine gerek yoktur⁸⁸. Ancak idare tarafından yapılan kontrollerden veya Kanunda öngörülen diğer sebeplerden dolayı (muafiyet hükümlerinden yararlanma koşullarının kaybedilmesi gibi) ödenmemiş veya eksik ödenmiş bir verginin varlığı saptanırsa, bu durumun yükümlüye tebliğ edilmesi gerekmektedir.

Gümrük vergisinin tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinin yükümlüye tebliğinde diğer kamu alacaklarında olduğu gibi AATUHK hükümleri uygulanır⁸⁹.

Ancak ödeme emrinin tebliğinde bazı noktalara dikkat edilmesi gerekmektedir. Öncelikle, tebligatın bizzat yükümlüye veya yükümlü adına tebligatı kabul edebilecek kişilere yapılması gerekmektedir. Bir başka kişinin imzasını taşıyan itiraz dilekçesinde gösterilen adrese yapılan tebligat, usulüne uygun yapılmış sayılamayacağı için gerçek yükümlünün bu tebligattan sorumlu tutulması mümkün değildir⁹⁰. Öte yandan ödeme emri, düzenlenme tarihinde değil yükümlüye tebliğ edildiği tarihte hüküm ifade etmektedir⁹¹.

Dolayısıyla ödeme emri gümrük idaresi tarafından hangi tarihte düzenlenmiş olursa olsun, ancak tebliğ edildiği tarihte hüküm ifade edeceği ve amme alacağının ancak bu tarihte tahsili kabil hale geleceği de unutulmamalıdır⁹².

⁸⁸ Burada Danıştay'ın ilginç bir kararına işaret etmek istiyoruz: Vergi mahkemesi bir kararında ödeme emrinin kesinleşmiş ve vadesinde ödenmemiş amme alacakları için düzenlenebileceği, önceden tahakkuk ettirilip tecil edilen bir verginin sonradan tahsilata alınması halinde davaya konu olabilecek bir tebliğ (duyuru) ile durumun ilgisizine bildirilip itiraz hakkının tanınması icap ettiği, böyle bir bildirim yapılmadan ödeme emrinin düzenlenemeyeceğini ifade etmiştir. Öte yandan Danıştay, tahakkuk ettirilip kesinleşen vergilerin yükümlüsüne ikinci kez bildirilmesine gerek olmadığı, yükümlüsünce itirazsız kabul edilerek kesinleşen ve tecil edilen bir verginin sonradan koşullara uyulmaması halinde ikinci bir kez *tebliğine gerek kalmadan* mükelleften ödeme emri düzenlenerek tahsilinin mümkün olacağı yönünde bir karar vermiştir. D.7. D. E. No:1990/4257, K.No:1993/4267, **Danıştay Dergisi**, (S. 89, 1994), ss. 398-400.

⁸⁹ 6183 Sayılı AATUHK, (m, 1).

⁹⁰ D.7. D. E. No:1995/2548, K.No:1996/768, **Danıştay Dergisi**, (S. 92, 1997), ss. 553-559.

⁹¹ "Cebren tahsil ve takip, ödeme emrinin tebliği veya ödeme cetvelinin indirilmesi tarihinde başlamış olur". 6183 Sayılı AATUHK, (m, 55). Ayrıca, gümrük idaresinin ödeme emrinin düzenlenme tarihini esas alarak yaptığı cebri icra takibine karşın Danıştay'ın düzenlenme tarihini değil, tebliğ tarihini esas alan bir kararı için bkz., D.7. D. E. No:1993/8, K.No:1995/792, **Danıştay Dergisi**, (S.91, 1996), ss. 712-715.

⁹² Hangi hallerde ödeme emrinin düzenlenmesinde ve yükümlüye tebliğ edilmesinde yasal isabetlilik bulunmayacağına ilişkin bir örnek için bkz., D.7. D. E. No: 1995/1147, K.No: 1996/2026, **Danıştay Dergisi**, (S. 92, 1997), ss. 563-565.

3. Gümrük Vergisinin Tahakkuku

Vergilendirme sürecinin tahsil aşamasından önceki son aşaması tahakkuk aşamasıdır⁹³. Verginin tahakkuku, genel anlamda verginin ödenmesi gereken aşamaya gelmesini ifade etmektedir. Tahakkuk aşaması başka hukuk sistemlerinde ayrıca yer almamaktadır⁹⁴. Tahakkuk aşaması ya belli bir dava açma sürecinin geçirilmesi ile *kendiliğinden* ya da yargı organının açılan davayı *red kararı* üzerine gerçekleşir. Bu kendiliğinden gerçekleşme özelliği tahakkuk işlemi, birer idari işlem olan tarh ve tahsil işlemlerinden ayıran en önemli noktadır⁹⁵.

Gümrük Kanunu incelendiğinde de görüleceği gibi, gümrük vergisinde “tahakkuk” kavramı, yukarıda ifade edilen genel anlamından biraz farklı bir anlamda kullanılmaktadır. Bu itibarla bu kısımda söz konusu farklılıklar göz önünde bulundurularak gümrük vergisinin kendisine özgü olan tahakkuk aşaması çeşitli açılardan değerlendirilmeye çalışılacaktır.

3.1. Gümrük Vergisinde Tahakkukun İfade Ettiği Farklı Anlam

Gümrük vergisinin tahakkuku, Gümrük Kanunu’nda ve Gümrük Yönetmeliği’nde hükme bağlanmıştır⁹⁶. Ancak Gümrük Mevzuatı’nda “vergi tahakkuku” ifadesi, diğer vergilerde olduğu gibi verginin ödenmesi gereken aşamaya gelmesi anlamında değil, verginin tarhı (hesaplanması) anlamında kullanılmış, verginin tahakkuku kavramı yerine ise bir başka hukuki durumu anlatan, dolayısıyla farklı yorumlanıp farklı uygulamalara sebep olabilecek “kesinleşme” kavramını kullanmıştır⁹⁷. Nitekim Gümrük Yönetmeliği’nin seçmiş olduğu madde başlığı “vergi tahakkukunun kesinleşmesi”, şeklindedir⁹⁸.

Daha açık bir ifadeyle Gümrük Kanunu’nda, verginin tahakkuku (verginin hesaplanması anlamında), verginin tebliği ve verginin tahsili olmak üzere üç a-

⁹³ Tahakkuk hakkında geniş bilgi için bkz., Uçar Demirkan, “Türk Vergi Sisteminde Tahakkuk”, **Mükellefin Dergisi**, (Sayı 102, Haziran 2001), ss. 13-17.

⁹⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.105.

⁹⁵ Uluatam, Vergi Hukuku, **a.g.e.**, s.130.

⁹⁶ Gümrük Kanunu, (m, 195, 196, 197); Gümrük Yönetmeliği, (m, 285).

⁹⁷ Cahit Yerci, “Gümrük Mevzuatında Muğlak Bir İfade: Verginin Kesinleşmesi”, **Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog**, (Sayı 158, Haziran 2001), ss. 51-54.

⁹⁸ Tahakkuk sözlük anlamının zaten “borcun kesinleşmesini” ifade ettiği, dolayısıyla ilk etapta kanunun tahakkukun kesinleşmesi ile ifade etmek istediği şeyin verginin ödenebilecek hale gelmesi olduğunu ileri süren bir görüş için bkz., Tuncer, Yeni Gümrük Kanunu’nun-II, **a.g.e.**

şama öngörölmüş, verginin ödenmesi gereken aşamaya gelmesini anlatan bir kavrama ise yer verilmemiştir.

Her ne kadar, yukarıda da ifade ettiğimiz gibi Kanun metninde *tahakkukun kesinleşmesi* şeklinde vergi literatüründe pek alışık olmadığımız bir ifadeye yer verilmişse de, bu ifadenin, verginin ödenmesi gereken bir aşamaya gelmesini ifade eden tahakkuk kavramını ne derece karşıladığı tartışmalıdır.

Bu nedenle öncelikle tahakkukun kesinleşmesi kavramının belirginleştirilmesi gerekmektedir. Çünkü verginin kesinleşmesi ile verginin ödenmesi gereken aşamaya gelmesinin aynı anda olduğu durumlar yanında, verginin ödenmesi gereken duruma gelmekle birlikte henüz kesinleşmediği durumlar da olduğundan, iki durumu birbirine karıştırmamak gerekir⁹⁹.

3.2. Tahakkuk Aşaması ile İlgili Değerlendirmeler

Bilindiği gibi beyana dayalı vergilerde yükümlülerin kendi beyanlarına dayanarak tarh ve tebliğ edilen vergilere karşı itiraz hakları bulunmamaktadır. Bu durum gümrük vergileri için de söz konusudur.

Bu bağlamda, Gümrük Kanunu'nda verginin ödenmesi gereken aşamaya gelmesi anlamında verginin tahakkuku kavramına yer verilmemesinin sakıncası olmayacaktır. Çünkü böyle durumlarda vergi, tebliğ anında ödenmesi gereken aşamaya gelmiş olur.

Ancak, idarenin yükümlü beyanı söz konusu olmaksızın tek taraflı olarak vergi hesaplayıp tebliğ ettiği durumlarda ise Gümrük Kanunu'nda verginin ödenmesi gereken aşamaya geldiği anı saptamak için kullanılacak bir kavramın yokluğu daha doğru bir ifadeyle böyle bir kavramın açıkça yer almamış olması, hem

⁹⁹ Örneğin, yükümlü tarafından uyuşmazlık konusu yapılarak vergi mahkemesinde dava açılan gümrük vergisi için Vergi Mahkemesi tarafından idare lehine verilen kararın ardından, yürütmenin durdurulması kararı verilmediği müddetçe, bu vergi idare tarafından *tahsil edilebilir bir hale* gelmiştir. Ancak vergi henüz bütün yargı yolları tükenmediği için kesinleşmemiştir. Dolayısıyla "kesinleşmiş gümrük vergileri" ifadesinden, süresinde yargısal başvuruya konu edilmeyen veya konu edilmekle birlikte yargısal başvuru olanakları tamamen tüketilen gümrük vergilerini anlamak olanığı yoktur. Söz konusu ifadeyi "ödenmesi gereken aşamaya gelmiş ve süresinde ödenmemiş gümrük vergileri hakkında AATUHK hükümleri uygulanır şeklinde yorumlamak daha uygun olur. Verginin kesinleşmesi ifadesinin, verginin, idare tarafından tahsil edilebilecek ya da mükellef tarafından ödenmesi gereken aşamaya gelmesi anlamında yorumlanması gerektiği şeklinde bir görüş için bkz., Yerci, Gümrük Mevzuatında Muğlak Bir İfade, a.g.e.

idare hem de yükümlü açısından birtakım sıkıntılar yaratacaktır¹⁰⁰. Örneğin, Gümrük Kanunu'nun yükümlülerden hiç alınmayan veya noksan alınan gümrük vergileri nedeniyle hesaplanan ve yükümlüye tebliğ edilen gümrük vergilerinin, tebliğ tarihinden itibaren on gün içerisinde ödeneceğini düzenleyen hükmü¹⁰¹, verginin yükümlüye tebliğ edildiği tarihte ödenmesi gereken aşamaya geldiğini vurgulamakta ve aynı kanunun yükümlülere, kendilerine tebliğ edilen vergilere karşı idari ve yargısal başvuru yollarına başvurma olanağı tanıyan hükümlerini göz ardı etmektedir¹⁰².

Tahakkuk kavramına netlik kazandırılmamasının yaratacağı sıkıntılar ortadadır. Ancak vergiciliğin genel kuralları çerçevesinde gümrük vergisinin tahakkukunda da, diğer vergilerde olduğu gibi gümrük vergisine itiraz edilmesi ve itiraz edilmemesi hallerini birbirinden ayırmak gerektiği söylenebilir.

Bu durumda, diğer vergilerde olduğu gibi, gümrük vergisinde de, itiraz edildiği takdirde, idari ve adli merciler nezdinde itirazın incelendiği süreler içinde vergi tahakkuk etmiş sayılmamalı, verilen kararların kesinleştiği tarihte tahakkuk aşaması tamamlanarak vergi kesinlik kazanmalıdır. Öte yandan tebliğ edilen gümrük vergilerine yükümlü tarafından herhangi bir itirazda bulunulmadığı takdirde ise, verginin otomatik olarak tahakkuk etmiş sayılacağı muhakkaktır.

4. Gümrük Vergisi Alacağı'nın Ortadan Kalkması

Diğer vergilerde olduğu gibi gümrük vergisinde de mükellefin vergisi borcu bazen tamamen bazen ise kısmen ortadan kalkabilir. Gümrük yükümlüğünün sona ermesi eşyanın gümrükle ilişkisi kalmaması anlamına gelir. Bu kısımda Gümrük Kanunu'nun içeriğinden çıkartılması son derece güç olan yükümlünün vergi borcunu ortadan kaldıran sebeplerin neler olduğuna değinilmeye çalışılacaktır.

4.1. Gümrük Vergisi'nin Ödenmesi

Gümrük vergisinin tahakkukundan sonra sıra bu verginin tahsil edilmesine gelir. Gümrük vergisi borcunun en doğal sona erme sebebi ödemedir. Bütün vergilerde olduğu gibi gümrük vergilerinde de *tahsil* ile *ödeme* arasında bir ayrım

¹⁰⁰ Cahit Yerci, "Gümrük Vergisinde İtiraz ve Ödeme Süresi", *Mükellefin Dergisi*, (Sayı 100, Nisan 2001), ss. 109-112.

¹⁰¹ Bkz., Gümrük Kanunu, (m, 197-198).

¹⁰² Bkz., Yerci, a.g.e.

yapmak gerekir. Çünkü olayın, vergiyi tahsil edecek olan devlet ve ödemek zorunda olan mükelleften oluşan iki farklı tarafı vardır.

Genel anlamda olduğu gibi gümrük vergisinde de vergiyi toplama yetkisi gümrük veznelerine aittir. Gümrük Kanunu'nda yapılan yeni düzenlemeler paralelinde yetki verilen bankalara da tahsil yetkisi tanınmıştır¹⁰³. Bu sayede gümrük vergilerinin yatırılmasına daha az zaman ayrılabilmesine olanak sağlanmıştır.

Gümrük vergisi, yükümlüye tebliğ edildiği tarihten itibaren on gün içerisinde ödenmek zorundadır¹⁰⁴. Bunun tek istisnası yazılı talep üzerine ve faiz alınmak suretiyle ödeme süresinin 30 gün uzatılmasıdır¹⁰⁵.

Gümrük vergisinin ödenmesinde de, diğer vergilerde olduğu gibi AATUHK'un hükümleri geçerlidir¹⁰⁶. Çünkü daha önce de ifade edildiği gibi gümrük vergisi de tipik bir kamu alacağıdır. Dolayısıyla ödenmeyen gümrük vergileri ve bunlara ilişkin cezaların takibinde de AATUHK hükümleri uygulanacaktır.

Ancak diğer vergilerle olan bu benzerliklerinin yanında gümrük vergisinin ödenmesinde diğer vergilere göre farklılık gösteren bazı durumlar da mevcuttur.

Öncelikle diğer vergi kanunlarında verginin Türk Lirası olarak ödeneceğine ilişkin açık bir hüküm bulunmamasına karşın, Gümrük Kanunu'nda böyle bir hükme gerek duyularak gümrük vergisinin Türk lirası olarak ödenmesi gerektiği açıkça hüküm altına alınmıştır¹⁰⁷.

Ayrıca, gümrük vergisinde diğer vergilerde olduğu gibi *taksit usulü* geçerli değildir. Tahakkuk eden verginin taksitsiz (def'aten) ödenmesi zorunludur.

4.2. Eşyanın Beyan Edilebilme Niteliğini Kaybetmesi

Teslim edilmesinden ya da serbest dolaşıma sokulmasından önce eşyaya el konması, imha edilmesi¹⁰⁸, gümrüğe terk edilmesi, ya da mücbir sebepler neti-

¹⁰³ Gümrük Kanunu, (m, 208).

¹⁰⁴ Gümrük Kanunu, (m, 198/1).

¹⁰⁵ Hamitoğulları, Yeni Gümrük Kanunu, **a.g.e.**

¹⁰⁶ Gümrük Kanunu, (m, 200).

¹⁰⁷ Tuncer, Yeni Gümrük Kanunu'nun Vergileme ile İlgili Hükümleri-2, **a.g.e.**

¹⁰⁸ Gümrük Kanunu'nda iade ve imhası istenen eşyanın yurda sokulan eşya olduğu hususunun tahlil yapılmak suretiyle saptanacağına dair bir hüküm bulunmamaktadır. Ayniyetin nasıl saptanacağı konusunda karar verme yetkisi giriş ve çıkış işlemlerini yapan gümrük görevlilerine aittir. Gümrük Müdürlüğü ise eşyanın tahliline gerek görmemiş, bilirkişi incelemesini yeterli görmüş ve ancak eşyanın daha önce yurda giren eşya olduğunun bilirkişi raporu ile saptanmasından sonra imhasına izin vermiştir. Dolayısıyla tahlil yapılmamış olmasının sorumluluğunun davacıya yüklenmesi olanağı yoktur. Bu nedenle gümrüğe iade ve imha edilen eşyaya ilişkin vergilerin geri veril-

cesinde telef veya kaybı hallerinden her birisinin mevcudiyeti durumunda da gümrük vergisi ödeme yükümlülüğü sona erecektir¹⁰⁹.

4.3. Gümrük Vergisinin Geri Verilmesi veya Kaldırılması

Gümrük vergisi mükellefiyetini ortadan kaldıran bir diğer durum da, gümrük vergisinin geri verilmesi veya kaldırılmasıdır¹¹⁰. Bu durumlara *iade* ve *düzeltilme* ya da Eski Kanun'daki karşılığı ile *reddiyat* denebilir. Yeni Gümrük Kanunu'nun bu konudaki düzenlemeleri AB Gümrük Kodu'na paraleldir¹¹¹.

Gümrük Kanunu'ndaki fazla alınan vergilerin geri verilmesine ilişkin kuralların VUK'daki "düzeltme" kurumuna benzer bir işlev gerçekleştirdikleri söylenebilir¹¹². Ancak, VUK'nun düzeltmeye ilişkin hükümlerinin, fazla alınan gümrük vergilerinin geri verilmesinde uygulanması mümkün değildir. Dolayısıyla vergi alacağını iade edilen miktar oranında ortadan kaldıran, bu yöntemin uygulanmasında Gümrük Kanunu hükümlerinin göz önünde bulundurulması gerekmektedir¹¹³.

Gümrük Kanunu'na göre, haksız yere (idarenin hatalı uygulaması nedeniyle) tahsil edilen gümrük vergisinin kısmen veya tamamen *iade edilmesi*¹¹⁴, aynı

mesi gerekirken aksi yöndeki Bakanlık kararının iptaline karar verilmiştir. D.7. D. E. No. 1981/2793, K. No. 1982/2944, **Danıştay Dergisi**, (S. 50-51, 1983), ss. 304-306.

¹⁰⁹ Başlık olarak "eşyanın beyan edilebilme niteliğini kaybetmesi" şeklinde *yeni bir ifade* kullanılmıştır. Bu başlığın, içeriği tam karşılayıp karşılamadığı konusunda tereddütler bulunmaktadır. Ancak Gümrük Kanunu'nda ise çok daha karmaşık ifadeler kullanılmıştır. Bu şekilde söz konusu karmaşık ifadelerin tek ve sade bir başlık altında toplanmasına çalışılmıştır. Bkz., Gümrük Yönetmeliği, (m, 800-802). Gümrük Kanunu, (m, 237/3, m, 164, m, 186).

¹¹⁰ Gümrük Yönetmeliği, (m, 802).

¹¹¹ İthal veya ihracat vergilerinin iadesi veya düzeltilmesi AET 1430/79 sayılı tüzük ve bir gümrük rejimine tabi eşya ile ilgili olarak ithal ve ihracat vergilerinin ödenmesinin eşyanın gümrükten çekilmesinden sonrasına ertelenmesi AET 1697/9 sayılı tüzükler için bkz., **Maliye Dergisi**, (Sayı 121, Ocak-Nisan 1996), s.84-99.

¹¹² Vergi hatası, doğrudan vergi miktarını etkileyerek fazla, eksik vergi tarh, tahakkuk ve tahsiline yol açan maddi yanlışlıklar ya da değerlendirme yanlışlıklarıdır. Vergi hatalarının düzeltilmesi yargı yolu kapatılmadığından özellikle yükümlü yönünden ek bir güvence sağlamaktadır. Bkz., Uluatam, **Vergi Hukuku**, a.g.e., s.234, Erginay, a.g.e., s.126; Kirbaş, a.g.e., s.197; Bilici, a.g.e., s.100; Kaneti, a.g.e, s. 415; Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.174; VUK, (m, 116-126).

¹¹³ Fazla alınan vergilerin geri verilmesinde takip edilecek usul ve esasların genel hukuk kaidelelerinden farklı olacağı kuşkusuzdur. Fazla alınan vergilerin ne şekilde ret ve iade edileceği, bu vergi ile ilgili yasalarda ve genel olarak VUK'da düzenlenmiştir. Nitekim fazla alınan gümrük vergilerinin ne şekilde iade edileceği de Gümrük Kanunu'nda hükme bağlandığından olaya Gümrük Kanunu'nun hükümlerinin uygulanması gereklidir. D.7.D.E.No:1982/2796, K.No:1983/445, **Danıştay Dergisi**, (S. 52-53, 1984), ss. 324-326; D.7.D.E.No:1991/584, K.No:1991/1186, **Danıştay Dergisi**, (S. 82-83, 1992), ss. 517-518.

¹¹⁴ Alınmaması gereken fakat alınmış vergiler haksız yere tahsil edilmiş bir meblağdır. D.7.D.E.No:1984/2405, K.No:1985/1891, **Danıştay Dergisi**, (S. 62-63, 1986), ss. 404-409.

şekilde, haksız yere tahakkuk ettirilen ancak henüz tahsil edilmemiş (tahakkukun terkin) gümrük vergisinin ise *kaldırılması* mümkündür¹¹⁵.

Ancak, İdare ile mükellef arasında şayet *hukuki nitelikte bir uyuşmazlık varsa*, bu durumda yükümlünün öncelikle yasal yollara başvurması gereklidir. Yükümlü süresinde yasal yollara başvurmamışsa, fazla alınan vergilerin geri verilmesi talebinde bulunamaz. Çünkü hukuki nitelikteki uyuşmazlıklar düzeltmenin kapsamı dışındadır¹¹⁶.

Ayrıca, yükümlünün bu haktan yararlanabilmesi için, böyle bir yanlış uygulamada kastının *bulunmaması* gereklidir. Olayda ilgili kişinin kastı saptanırsa, talebi yerinde görülmeyecektir¹¹⁷.

Gümrük Kanunu'nun bu hükmü, gümrük vergilerinde geri verme veya kaldırmayı yükümlünün iyi niyetli olmasına bağlamış, kötü niyetli ve hile yapan yükümlülere bu haktan mahrum bırakmıştır¹¹⁸. Ancak TCK'nun "evrakta sahtekarlık müessesesi" ile ilgili olan mezkur hükmün bu şekliyle, sadece tağyir etmek suretiyle "evrakta maddi sahtekarlık" yapanların iade taleplerinin kabul *edilmemesi* gibi bir durum ortaya çıkmaktadır¹¹⁹. Buradan hareketle, "fikri sahtekarlık" veya "taklit etmek" suretiyle maddi sahtekarlık yapılması halinde iade veya kaldırma taleplerini idare tarafından reddedilemeyeceği gibi bir durum ortaya çıkmaktadır. Bu durum şüphesiz idarenin aleyhinedir¹²⁰.

¹¹⁵ Eski Gümrük Kanunu, (m, 85)'de sadece yanlışlıkla alınan gümrük vergilerinin geri verilmesi düzenlenmişken, Yeni Gümrük Kanunu'nda verginin geri verilmesinin yanında kaldırılmasına ilişkin hükümler de düzenlenmiştir. Ayrıca Eski Kanun'da 1 yıl olan geri verme süresi yeni düzenleme ile 3 yıla çıkartılmıştır. Bu sürenin *hakkın düşmesi* ile ilgili olduğu için 3 yıllık zamanın çok uzun bir süre olacağı, bu sebeple 1 yıla düşürülmesinin daha uygun olacağı ile ilgili bir görüş için ise bkz., Tuncer, Gümrükler, **a.g.e.**, s.248

¹¹⁶ Hukuki nitelikteki uyuşmazlıklarda yükümlünün zamanında yasal yollara başvurması gerektiği; bunu yapmamışsa fazla alınmış vergilerin geri verilmesine ilişkin hükümlerin uygulanmasını istemeyeceği yönündeki bazı Danıştay kararları için bkz., Kaneti, **a.g.e.**, s.415.

¹¹⁷ Bilgi için bkz., Ahmet Özdemir, "Gümrük Vergilerine İtiraz ve Dava Yolları-2", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, (Sayı 315, 1 Mart 2000), ss. 127-130.

¹¹⁸ Gümrük vergisinin geri verilmeyeceği ve kaldırılmayacağı haller için bkz., Gümrük Yönetmeliği, (m, 805).

¹¹⁹ TCK, m, 337 vd.

¹²⁰ Bu gibi durumlarla karşılaşmamak için mezkur hükmün, "ancak, kanunen ödenmemesi veya tahakkuk ettirilmemesi gereken gümrük vergileri ilgili kişinin maddi veya fikri sahtekarlığı sonucunda ödenmiş veya tahakkuk ettirilmişse, bu vergilerin geri verilmesi veya kaldırılmasına ilişkin talepler kabul edilmez" şeklinde değiştirilmesinin daha uygun olacağı yönünde bir görüş için bkz., Öztürk, **a.g.e.**

Fazla alınan gümrük vergilerinin geri verilmesinde, tahsil edilen meblağın büyüklüğüne göre ilgili Gümrük Müdürlükleri, Gümrük Baş Müdürlükleri veya Gümrük Müsteşarlığı (Gümrükler Genel Müdürlüğü) yetkilidir¹²¹.

İdarenin bütünlüğü ilkesi gereği, miktar itibariyle Gümrük Müsteşarlığı'nın yetkili olduğu iade taleplerinin yetkili olmayan alt birimlere (Gümrük Müdürlüğü) yapılması durumunda, bu birimlere yapılan başvurunun, Müsteşarlığa yapılmış bir başvuru gibi değerlendirilerek talebin yönetmelikte öngörülen yetkili mercilere iletilmesi idarenin bütünlüğü ilkesinin doğal bir sonucudur¹²². Örneğin, miktar itibariyle yetkili makam Gümrük Müsteşarlığı olduğu halde Gümrük Müsteşarlığı yerine Gümrük Müdürlüğü'ne başvurulmuşsa, Gümrük Müdürlüğü'nün talebin reddetmek yerine yetkili merci olan Gümrük Müsteşarlığına iletilmesi daha doğru bir davranış olacaktır. Geri verme kararının alındığı tarihten itibaren 3 ay içerisinde idarece söz konusu kararın *uygulanmaması* halinde, ilgilinin talebi üzerine, 3 aylık sürenin bitiminden itibaren AATUHK'un tecil faizine ilişkin hükümlerine göre hesaplanan bir faiz ödenecektir¹²³.

Daha önce çıkarılan amme alacakları ile ilgili hiçbir kanunda yer almayan bu yeni düzenleme ile idarenin keyfi davranışları nedeniyle yükümlülerin mağdur olmamaları sağlanmıştır¹²⁴.

4.4. Gümrük Beyannamesinin İptal Edilmesi

Gümrük vergisi borcunu ortadan kaldıran bir diğer durum da, beyannamenin iptal edilmesidir¹²⁵. Ödenmiş olan gümrük vergisi, bu vergiye ait beyannamenin iptal edilmesi üzerine, ilgilinin talebiyle geri verilir¹²⁶. Hasarlı ya da siparişe uygun çıkmayan ve teslimden önce hasar gören eşyanın vergileri de geri verile-

¹²¹ Toplam tutarı 10 milyar liraya kadar olanlarda ilgili Gümrük Müdürlükleri, 50 milyar liraya kadar olanlarda Gümrük Başmüdürlükleri, 50 milyar liranın üstünde olanlarda ise Gümrük Müsteşarlığı (Gümrükler Kontrol Genel Müdürlüğü), yetkilidir. Gümrük Kanunu'nun yaptığı açık atıf doğrultusunda bu tutarlar her yıl VUK'na göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında arttırılacaktır. Bkz., Gümrük Yönetmeliği, (m, 804).

¹²² D.7.D.E.No:1987/1890, K.No:1989/2668, **Danıştay Dergisi**, (S. 78-79, 1990), ss. 347-349.

¹²³ Tecil faizi AATUHK, (m, 48)'de düzenlenmiştir. Yıllık tecil faizi oranı, en son haliyle %72 dir. Daha önce uygulanan tecil faizi oranları ile ilgili bilgi için 409, 412 ve 416 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği'ne bakılabilir. **Lebib Yalkın Yayınları, AATUHK/Cilt A, Kısım III.**

¹²⁴ Ancak, gümrük vergisinin hatalı olarak kaldırılması veya geri verilmesi halinde, başlangıçta tahakkuk eden vergiler ve ödenmiş faizler yeniden tahsil edilecektir. Akçin-Keleş, **a.g.e.**, s.206.

¹²⁵ Gümrük Kanunu, (m, 64).

¹²⁶ İlgilinin böyle bir talebi Gümrük Kanunu'muzun 46 ıncı maddesinde öngörülen 45 veya 20 günlük süreler içerisinde yada 70 inci maddede öngörülen 30 günlük süre içerisinde yapmaları gereklidir. Gümrük Yönetmeliği, (m, 803).

cek ya da kaldırılabilirler arasındadır. Bunu koşulu ise eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi'nden dışarı çıkarılmasıdır¹²⁷.

4.5. Zamanaşımı

Gümrük Kanunu'nda vergi borcunu sona erdiren sebepler arasında yer verilmemesine rağmen zamanaşımı da vergi borcunu sona erdiren önemli bir sebeptir. Bu sebeple aşağıda öncelikle genel bazı açıklamalar yapılacak ardından zamanaşımına ilişkin değerlendirmeler yapılmaya çalışılacaktır.

4.5.1. Genel açıklamalar

Zamanaşımı, bir alacağın, doğumunu takip eden ve kanunla belirlenmiş olan süre içerisinde, alacaklının hakkını *istememesi* veya borçluyu dava etmemesi nedeniyle, hak isteme veya dava açma olanağının ortadan kalkmasıdır¹²⁸.

Bu tanımdan anlaşılacağı üzere zamanaşımı, alacağı değil, bunun istenebilmesi veya ifası için dava açılması olanağını ortadan kaldırmaktadır. Bu anlamda borç düşmez ve zamanaşımına uğramış olan borcun, borçlu tarafından bilerek veya bilmeyerek ödenmesi geçerli bir ödeme sayılır¹²⁹.

Vergi hukukunda verginin aslı ve cezası açısından iki tür zaman aşımı düzenlenmiştir. Bunlar verginin aslı için tahakkuk ve tahsil zamanaşimleri ve cezalar açısından da ceza kesme ve ceza tahsil zamanaşımı şeklindedir¹³⁰.

Gümrük vergisinde ise, tahakkuk, tahsil ve ceza takipleri halinde zamanaşımı olmak üzere üç tür zamanaşımı söz konusudur. Bunlardan tahakkuk zamanaşımı ve ceza zamanaşımı Gümrük Kanunu'nda, tahsil zamanaşımı ise diğer kamu alacaklarında olduğu gibi AATUHK'da düzenlenmiştir.

4.5.2. Tahakkuk zamanaşımı ile ilgili Değerlendirmeler

Tahakkuk zamanaşımı Vergi Usul Kanunu'nda ve Gümrük Kanunu'nda *farklı* düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu'na göre, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak 5 yıl içinde tarh ve yükümlüye tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar¹³¹.

¹²⁷ Bilgi için bkz., Ata, Yeni Gümrük Kanunu-2, a.g.e.

¹²⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.131, Bilici, a.g.e., s.93.

¹²⁹ Erginay, a.g.e., s. 93.

¹³⁰ Bkz., Kırbaş, a.g.e., s.146.

¹³¹ VUK, m, (114/1,2).

Bu beş yıllık süre aksine hüküm bulunmadıkça Vergi Usul Kanunu kapsamına giren bütün vergiler için geçerlidir. Tahakkuk zamanaşımı süresinin dolmasıyla idarenin vergiyi tarh ve tebliğ etme yetkisi kalmaz. Artık mükellefe vergi ihbarnamesi veya ödeme emri gönderilemez, vergi incelemesi yapılamaz¹³².

Eski Kanunu'nda tahakkuk zamanaşımı "hiç alınmamış veya noksan alınmış vergilerin istenmesi" başlığı altında düzenlenmiş, bu sürenin başlangıcı ise "fiili ithal tarihine" göre tespit edilmiştir¹³³. Ancak Yeni Gümrük Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile yoruma müsait olan "fiili ithal" ibaresi yürürlükten kaldırılmış bunun yerine tahakkuk zamanaşımının gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihte başlayacağı hüküm altına alınmıştır¹³⁴. Bu düzenlemenin, özellikle tahakkuk zamanaşımının başlangıcı konusunda idare ile mükellef arasında yaşanacak uyumsuzlukları, daha da azaltacağı gözükmemektedir¹³⁵.

Gümrük Kanunu'nda tahakkuk zamanaşımı Vergi Usul Kanunu'ndaki gibi 5 yıl olarak değil, 3 yıl olarak düzenlenmiştir¹³⁶. Böylece gümrüklerce tahsil edilen bütün vergilerin takibi vergi sistemimizde yer alan diğer birçok vergiye göre süre

¹³² Danıştay tahakkuk zamanaşımından sonra idarenin yapacağı tebligatın hükümsüz olacağını belirtmektedir. Bkz., Uluatam, Vergi Hukuku, a.g.e., s.153; Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.134-135; VUK, m, (138/2).

¹³³ Kanuna göre alınması gereken gümrük vergisi ödenmeden veya eksik ödenerek yurda sokulan eşyadan, bu suretle hiç alınmamış veya noksan alınmış olan vergiler eşyanın fiili ithal tarihinden itibaren üç yıl içerisinde ilgili gümrüğünce yazı ile bildirilerek mükelleflerinden istenir. Bu hükmü gümrük vergisi ile birlikte gümrüklerce tahsil edilmekte olan bütün vergileri kapsar. Eski Gümrük Kanunu, (m, 86).

¹³⁴ Yeni düzenlemeye göre, yapılan denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen veya tahakkukundan hemen sonra beyanname veya beyanname yerine geçen belge üzerinde yükümlüye 3 yıl içerisinde tebliğ edilmeyen gümrük vergileri zamanaşımına uğrayacağından tahakkuk yapılması mümkün değildir. Vergiyi doğuran olayla ilgili olarak dava açılmış olması ise zamanaşımı süresinin işlemesini durduracaktır. Bu kesme nedeninin ortadan kalkmasından sonra ise süre yeniden işlemeye başlayacaktır. Tahakkuk zamanaşımına uğrayan gümrük vergileri asıl mükellefine tebliğ edildiğinde mükellef tarafından zamanaşımı def'i ileri sürülerek ödenmediği takdirde bu vergiler vergi tahakkukunu yapan muayene memuruna ödettirilecektir. Gümrük Kanunu, (m, 197/2);

¹³⁵ Zamanaşımı, fiili ithal tarihinde başlar. Ancak, bu sürenin işleyebilmesi için üç koşulun, eşyanın gümrük vergisinin ödenmemesi veya eksik ödenmesi ve eşyanın yurda sokulması koşulları birlikte aranır. Dolayısıyla yurda sokulmamış eşya hakkında yapılacak ek tahakkuk için yasadaki herhangi bir süre öngörülmemiştir. Bu durumda olan bir eşya vergileri ödenerek fiilen ithal edilmiş olsa bile, yurda sokulmadığı sürece, fiili ithal tarihinden itibaren 1 yıllık zamanaşımı süresinin işletilmesine imkan yoktur. D.7. D. E. No: 1980/1457, K. No: 1981/1698, **Danıştay Dergisi**, (S. 46-47, 1982), ss.228-232. Gümrük Kanunu, (m, 197/1,2); D.7. D. E. No: 1995/4525, K. No: 197/197, **Danıştay Dergisi**, (S. 94, 1998), ss.413-414; D.7. D. E. No: 1994/6437, K. No: 1996/362, **Danıştay Dergisi**, (S. 92, 1997), ss.532-533; D.7. D. E. No: 1986/3376, K. No: 1990/29, **Danıştay Dergisi**, (S. 80-82), 1991, ss.252-254.

¹³⁶ Bu süre daha önce 1 yıl olarak uygulanıyordu. 20.4.1983 Tarih ve 18024 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 18.4.1983 tarih ve 2817 sayılı Kanun ile 3 yıla çıkarılmıştır.

itibariyle kısaltılmıştır¹³⁷. Tahakkuk zamanaşımının belirli bir süre ile sınırlandırılmasının amacı ise, ithalatçıların yaptıkları ithalat dolayısıyla bu süre ile sınırlı olarak vergiye muhatap olmalarını sağlamak ve dolayısıyla zarara uğramalarını önlemektir. Yurda sokulan bir eşya için herhangi bir süre ile kayıtlı olmaksızın, istenildiği anda ek tahakkuk yapılmasının malını tüketiciye devreden ithalatçıyı zarara uğratacağı açıktır. Kaldı ki, vergi yükümlülüğünü belirli bir süre ile sınırlandırılması gerektiği hususu, vergi hukukunun da genel ilkelerinden birisidir.

Mücbir sebeplerin, tahakkuk zamanaşımı süresinin işlemesini durdurup durdurmayaacağı Gümrük Kanunu'nda açıkça yer almamaktadır. Ayrıca genel anlamda mücbir sebeplerin neler olduğuna da Gümrük Kanunu'nda ve Yönetmeliği'nde yer verilmemiştir. Bunun detayına *süreler* konusunda değinilecektir.

4.5.3. Tahsil Zamanaşımı ile İlgili Değerlendirmeler

Tahakkuk ettirilmiş, diğer bir ifadeyle tahsil edilecek bir duruma gelmiş olan amme alacağının, belli bir süre içerisinde tahsil edilememesi halinde, artık istenmesi veya alacak hakkında dava açılması mümkün değildir¹³⁸. Ancak tabii hale gelen bu vergi borcunu, mükellef isterse ödeyebilir, vergi dairesi de bu ödemeyi kabul eder¹³⁹.

Tahsil zamanaşımı vergiler ve diğer tüm kamu alacakları için geçerli olarak AATUHK'da düzenlenmiştir. Bu nedenle gümrük vergisinde de AATUHK'un hükümlerine uymak zorunludur¹⁴⁰.

¹³⁷ Çelik, a.g.e., s.90.

¹³⁸ D.7. D. E. No: 1992/393, K. No: 1994/2807, **Danıştay Dergisi**, (S. 90, 1996), ss.755-757; D.7. D. E. No: 1992/2008, K. No: 1993/4276, **Danıştay Dergisi**, (S. 89, 1994), ss.405-407.

¹³⁹ Amme alacağı, vadesinin (ödeme süresinin son günü) rastladığı yılı izleyen yılın başından itibaren 5 yıl içerisinde tahsil edilemezse zamanaşımına uğrar. Tahsil zamanaşımının işlemeye başlaması bakımından vade tarihinin değil de vadeyi izleyen takvim yılının esas alınmasındaki amaç ise, bütün yükümlülerin tabi oldukları zamanaşımını ayrı ayrı incelemekten idareyi kurtararak daha kolay çalışmalarını sağlayabilmek düşüncesidir. AATUHK, (m, 37/3, 102/2); Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.138-139.

¹⁴⁰ Bu durum Gümrük Kanunu'nda, "süresi içerisinde ödenmeyen kesinleşmiş gümrük vergileri hakkında AATUHK hükümleri uygulanır" ifadesi ile hüküm altına alınmıştır. Gümrük Kanunu, (m, 201). Aynı şekilde Eski Gümrük Kanunu'nda "zamanaşımı" başlığı altında "ödenmeyen gümrük vergisi ve diğer vergilerle gerek bunlara müteallik, gerekse bu kanuna göre karara bağlanmış para cezaları AATUHK hükümlerine göre gümrük idaresince kovuşturulur" hükmü mevcuttu. Eski Gümrük Kanunu, (m, 88). Eski Gümrük Kanunu'ndaki bu hükme paralel bir hüküm de Yeni Gümrük Yönetmeliği'ne konarak tahsil zamanaşımına biraz daha açıklık kazandırılmıştır. Ödenmeyen gümrük vergileri ve gerek bu vergilere ait gerekse Gümrük Kanunu hükümlerine göre kesinleşen para cezaları 6183 sayılı AATUHK hükümlerine tabi olup, yine bu kanun hükümlerine göre takip edilir. Gümrük Yönetmeliği, (m, 791).

Sonuç itibariyle Gümrük Kanunu'nun AATUHK'a yaptığı atıf doğrultusunda, gümrük vergisine konu olan eşyanın ülkeye girişini takip eden yıldan itibaren 5 yıl içerisinde gümrük idaresi gümrük vergilerini tahsil etmediği takdirde bu vergileri talep etme yetkisi ortadan kalkacaktır¹⁴¹.

Tahsil zamanaşımına uğrayan vergiler yükümlüye tebliğ edildiğinde, yükümlü tarafından zamanaşımı def'i ileri sürülerek ödenmediği takdirde, gümrük vergisi bu duruma sebebiyet veren amir veya memura ödettirilecektir¹⁴².

4.5.4. Cezalarda Zamanaşımı il İlgili Değerlendirmeler

Gümrük para cezasının verilebilmesi için öncelikle gümrük vergilerinin kesinleşmesi gerekir¹⁴³. AATUHK'un "para cezalarına ait özel kanunlarındaki zamanaşımı hükümleri saklıdır" hüküm doğrultusunda, Gümrük Kanunu'nda cezalar için özel zamanaşımı süreleri belirlenmiştir.

Vergi kaybına neden olan işlemlerde ve usulsüzlüklerde, para cezaları 3 yıl içerisinde karara bağlanıp ilgisine tebliğ edilmediği takdirde zamanaşımına uğrar. Zamanaşımı süresinin başlangıcı ise vergi kaybına neden olan işlemlerde, vergi tahakkukunun kesinleştiği tarihi takip eden günden itibaren, usulsüzlüklerde ise usulsüzlüklerin gümrük idaresince tespit edildiği tarihi takip eden günden itibaren işlemeye başlar. İdari yargı mercilerine başvurulması gümrük idaresinin ceza uygulamasını engellemez. İlgilisine tebliğ edilerek kesinleşen para cezaları ise artık bu noktadan sonra AATUHK'a göre takip edilir¹⁴⁴.

Ceza takiplerinde ise durum biraz daha farklıdır. Gümrük vergisi alacaklarının, ceza uygulanmasını gerektiren bir fiile ilişkin olması ve suçun zamanaşımının daha uzun bulunması halinde, bu alacaklar Türk Ceza Kanunu'ndaki dava ve ceza zamanaşımı süreleri içerisinde kovuşturulup tahsil edilecektir¹⁴⁵.

¹⁴¹ Çelik, a.g.e., s.90-91.

¹⁴² Gümrük Kanunu, (m, 787).

¹⁴³ D., E.1993/500, K.1995/1463 için bkz., Çelik, a.g.e., s.127; Gümrük Yönetmeliği, (m, 79).

¹⁴⁴ Gümrük Kanunu, (m, 232/1,2,3,4).

¹⁴⁵ Ceza Hukuku'nda dava ve ceza zamanaşımı olmak üzere iki tür zamanaşımı kabul edilmiştir. Türk Ceza Kanunu, (m, 102-112). Bir yönüyle vergi hukukundaki tahakkuk zamanaşımını dava zamanaşımına tahsil zamanaşımını ise ceza zamanaşımına benzetilebilir. Dava zamanaşımı yasalarda çeşitli suçlara göre belirlenmiş sürelerin geçmesi durumunda kamu davasının açılmasını önler. Ceza zamanaşımı süresinin geçmesi ile de kesin hükme bağlanmış bir ceza infaz edilmez. Dava ve Ceza Zamanaşımı hakkında bilgi için bkz., Sulhi Dönmezer, Sahir Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, (Cilt III, Onbirinci Baskı, Beta, İstanbul 1994), ss. 251-290.

Bu şekilde özellik arz eden bazı durumlarda Gümrük Kanunu'nda belirtilen zamanaşımı sürelerinin uzatılmasına da imkan tanınmıştır. Bu şekilde Gümrük Kanunu uyarınca verilecek cezalarda da Türk Ceza Kanunu'ndaki gibi suçların ağırlığına göre tahakkuk zamanaşımı süresinin uzatılmasına imkan tanınmıştır¹⁴⁶. Ancak yukarıda ifade ettiğimiz gibi tahsil zamanaşımı açısından bu esasa uyulmamış bütün alacaklar için tahsil zamanaşımı süresi 5 yıl olarak belirlenmiştir.

4.6. Vergi Affı

Gümrük vergisi borcunu sona erdiren sebepler arasında *af* uygulamasına da yer verilmesinin asıl sebebi, bu hususun gümrük vergisi açısından önemli olan birkaç noktaya dikkatleri çekmek ve vergi hukuku kitaplarında pek fazla yer verilmeyen ve vergi borcunu sona erdiren bir sebep olarak çok kısa bahsedilen "vergi affını" bu vesile ile gümrük vergisi ile bağlantılı olarak incelemektir. Aşağıda vergi affı vergi borcunu sona erdiren bir sebep olarak gümrük vergisi ile olan ilişkisi göz önünde bulundurularak incelenecektir.

4.6.1. Genel Olarak Vergi Affı

TBMM'nin görevlerinden birisi de "genel ve özel af" çıkarmaktır¹⁴⁷. Yasa-
ma organı bu yetkisine dayanarak zaman zaman *mali af* kanunları çıkarmakta-
dır¹⁴⁸. Ancak Vergi Hukukunda *af* çok tartışmalı bir müessesedir¹⁴⁹. Vergi hukuk-
çularından bir kısmı genellikle bunalım dönemlerinden sonra sosyal ve siyasal
düzlemde af yoluyla kurulmasına çalışılan barış ortamının, vergi alanında çıkarı-
lacak bir af ile mali düzlemde tamamlanması gereğine işaret ederken bir kısım da
affın adalet ve eşitlik ilkesine ters düştüğünü, rekabet eşitliğini bozduğunu ileri
sürmektedirler¹⁵⁰.

¹⁴⁶ Türk Ceza Kanununda zamanaşımı süresinin uzunluğunun suçların ağırlığına göre belirlenmesinin nedeni, suç ve cezanın ağır olduğu ölçüde geç unutulacağı varsayımdır. Bkz., Öncel, Kumrulu Çağan, **a.g.e.**, s.146

¹⁴⁷ 1982 Anayasası, (m, 87).

¹⁴⁸ Af genel bir kavramdır. Bizim burada ifade etmek istediğimiz vergi affıdır. Bunun içerisine de sadece vergi aslının affını değil en genel anlamıyla "vergi hukukunda af" girmektedir.

¹⁴⁹ Vergi affı biçimsel ve parasal vergi ödevlerini kanuni süreler içerisinde yerine getirmeyen yükümlüler ve sorumlulara, bu ödevlerini daha sonra yerine getirme imkanı verir.

¹⁵⁰ Affın lehinde ve aleyhindeki görüşler ve af hakkında daha geniş bilgi için bkz., Recai Dönmez, **Teori ve Uygulamada Vergi Afları**, (Anadolu Ü. Yayın No:557, Eskişehir 1992), s. 13 vd.

Vergi affı daha çok vergi cezalarını sona erdiren bir sebeptir¹⁵¹. Ancak bazen cezaların yanında vergi aslının bir kısmının da affedildiğine tanık olunmaktadır¹⁵². Dolayısıyla çıkarılan af kanunlarıyla, kanunun sağladığı ölçüde vergi borçları ve vergi cezaları tamamen veya kısmen silinebilmektedir¹⁵³.

4.6.2. Gümrük Vergisi ve Vergi Affı İlişkisinin Değerlendirilmesi

Ülkemizde özellikle 1960 sonrası otuz yıl içerisinde on dört vergi affı çıkarılmıştır. Bu iki senede bir vergi affı çıkaran bir ülke olduğumuzu göstermektedir. Oysa ki vergi affının başarısı için gerekli temel koşulların başında “bir kereye mahsus olması” gelmektedir.

Ülkemizde vergi afları çıkartılırken daha çok vergi idaresinin bilgisi dışında kalmış gizli matrahları ortaya çıkarmaktan ziyade, zaten vergi yönetiminin haberdar olduğu, hatta tahsil süreci içerisinde belirli bir aşamaya gelmiş, fakat tahsil edilememiş alacaklara ağırlık verilmiştir¹⁵⁴.

Vergi aflarının temelinde de şüphesiz siyasi, ekonomik, mali nedenler ile vergi yönetiminin yetersizliğinden kaynaklanan nedenler ilk sıraları almıştır. Bu nedenlerin etkisi altında da ağırlıklı olarak Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergiler ve bunlara ilişkin cezaları kapsayacak aflar çıkartılmış, bu af yasalarının çoğunda gümrük vergileri affın kapsamı dışında tutulmuşlardır. Şüphesiz bunda yukarıda ifade ettiğimiz siyasi, ekonomik ve mali nedenler ön plandadır.

Ülkemizde son otuz yılda çıkartılan on dört af yasasından, metninde gümrük vergilerine af getirdiği açıkça ifade edilen sadece iki mali af kanununu bulunmaktadır¹⁵⁵. Bunlar 1963’de çıkartılan 325 Sayılı Kanun ve 1974’de çıkartılan 1803 Sayılı Kanun’dur¹⁵⁶. Bunlara aslında bir af kanunu olmamakla birlikte, temel bazı vergi kanunlarında değişiklikler yapan 1985 tarihli 3239 Sayılı Kanunu ve 1988 tarihli 3505 Sayılı Kanunu da ekleyerek sayıyı ancak dörde çıkarabiliriz¹⁵⁷.

¹⁵¹ Bkz., Rüştü Erimez, “Vergi Affı”, **Mükellefin Dergisi**, (S. 50, Şubat 1997), s. 56-57

¹⁵² Öncel, Kumrulu Çağan, **a.g.e.**, s.153.

¹⁵³ Bilici, **a.g.e.**, s.105.

¹⁵⁴ Dönmez, **a.g.e.**, s.254.

¹⁵⁵ Bkz, Çelik, **a.g.e.**, s. 84.

¹⁵⁶ Çelik, **a.g.e.**, s. 84 deki dipnot.

¹⁵⁷ 1963 yılında çıkartılan ve aftan yararlanmayı hiçbir koşula bağlamama özelliğiyle dikkati çeken 218 Sayılı Af Kanunu ile sadece VUK kapsamına giren vergi, resim ve harçlara ait cezalar af kapsamına alınmıştır. 1966’da çıkarılan 780 Sayılı Af Kanunu ise sadece yürürlükten kaldırılan vergi kanunlarına göre kesilen vergi cezaları ile sınırlı tutulmuştur. Nihayet 1974 yılında Cumhuriyetin 50. yıldönümü nedeniyle çıkarılan 1803 Sayılı Af Kanunu ile, *gümrük vergileri de affın kapsamına*

Görüldüğü gibi af, vergi borcunu sona erdiren bir sebep olmakla birlikte bu haktan gümrük vergisi borçluları çok fazla *yararlanamamaktadır*. Çıkarılan özel kanunlarla spor kulüplerine, kamuya yararlı dernek ve vakıflara, KİT'lere ve belediyelere yönelik özel af uygulamalarına rastlanmasına rağmen gümrük vergisi alanında, bu verginin ödenmesinde çeşitli kolaylıklar sağlayan veya ödenmemesini konu alan özel bir mali af kanununa ülkemizde hiç rastlanmamıştır¹⁵⁸.

Özetle denilebilir ki, vergi hukuku kitaplarımızda vergi borcunu sona erdiren sebepler arasında yer verilen "af" gümrük vergisi yükümlülerinin, Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergileri ödemekle mükellef olanların yararlandıkları kadar etkin ve sıklıkla yararlandıkları bir hak değildir.

5. Gümrük Vergisi Uygulamasında Süreler

Süreler, her mevzuatta olduğu gibi Gümrük Mevzuatı'nda da hakların ve yetkilerin kazanılması ve kaybedilmesi bakımından son derece önemlidir. Diğer vergilerde olduğu gibi gümrük vergisi uygulamasında da, sürelerin en az verginin konusu kadar önemli olduğu söylenebilir¹⁵⁹.

Süre, bir işlemin yapılması veya bir görevin yerine getirilmesi için belirlenmiş bir zaman aralığıdır¹⁶⁰.

Gümrük vergisi, VUK'un kapsamı dışında kaldığından bünyesinde sürelerle ilişkin özel düzenlemelere yer vermiştir. Gümrük Mevzuatı'nda mali mükellefiyetlerin yer aldığı yasaların başında Gümrük Kanunu, AATUHK ve İYUK'u gelmektedir. AATUHK ile İYUK'da yer alan sürelerle ilişkin hükümler bütün vergiler için ortak olduğundan, bu kısımda daha çok Gümrük Kanunu'nda yer alan ve gümrük vergisine özgü sürelerden bahsedilecektir. Bunlar da kendi içinde kanuni, idari ve

alınmıştır. Ardından 1960 sonrası vergi alanında çıkarılan en kapsamlı yasalardan birisi olan 20 Mart 1981 tarihli ve 2431 Sayılı Af Yasası çıkarılmıştır. Bu kanun da ilginçtir ki, VUK'un kapsamındaki vergi, resim ve harçları kapsarken gümrük vergileri ile diğer kamu alacaklarını affin kapsamı dışında tutmuştur. 1983'de çıkarılan bir başka af kanunu olan 2801 Sayılı Kanun da yine VUK'nun uygulandığı vergi, resim ve harçları kapsamına alırken gümrük vergilerini yine affinin dışında tutmuştur. 1988 yılında çıkarılan 3505 Sayılı Kanun'da biraz kapsam genişletilerek gümrük vergileri de kapsama dahil edilmiştir. Dönmez, **a.g.e.**, s. 141vd.

¹⁵⁸ Çelik, **a.g.e.**, s. 84.

¹⁵⁹ Bilgi için bkz., Ramazan Uludağ, "Gümrük Mevzuatı Uygulamasında Süreler", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, (Sayı 239, 1 Ocak 1997), ss. 120-121.

¹⁶⁰ Vergi hukukunda, zamanaşımı gibi sonuçlar yaratan bir diğer zaman unsuru da sürelerdir. Bkz., Erginay, **a.g.e.**, s.97-98; Kirbaş, **a.g.e.**, s. 152.

yargısal süreler şeklinde Vergi Usul Kanunu ile karşılaştırmalı olarak incelenecek, yasal ve idari süreler ise aynı başlık altında değerlendirilecektir.

5.1. Yasal ve İdari Süreler

Vergilerin yasallığı ilkesinin doğal bir sonucu olarak süreler öncelikle Gümrük Kanunu'nda belirlenmiştir¹⁶¹. Hak düşürücü nitelikteki sürelerin bu şekilde Gümrük Kanunu ile düzenlenmesi kişilere güvence verilmesi amacına yöneliktir¹⁶². Bu süreler kural olarak kesindir ve ancak Gümrük Kanunu'nda belirtilen nedenlerle uzatılabilir. İdare ve yargı organları kural olarak bu süreleri uzatmaya ya da kısaltmaya yetkili değildir¹⁶³.

Gümrük Kanunu bazen *idareye* de süreleri belirleme konusunda yetki vermektedir. Bir başka ifadeyle Kanunda vergi yükümlülerinin veya sorumlularının vergilendirme sürecinin her aşamasında tabi olacakları süreleri hükme *bağlamış*, bazı sürelerin belirlenme yetkisini idareye bırakmıştır. Bu sürelerin kanuni sürelerden farkı, bir sorumluluk yaratmak veya hak düşürmekten çok yükümlü veya ilgililerin bazı işlemleri yapmaları veya bilgi edinmeleri için vergi idare veya yargı organları tarafından kendilerine zaman verilmesidir¹⁶⁴.

Ancak Gümrük Kanunu'nda idari süreler, Vergi Usul Kanunu'ndaki kadar açık ve net değildir. VUK, bu konuda genel bir hükme yer vererek, yasada açıkça yazılı olmayan durumlarda onbeş günden aşağı olmamak koşuluyla, bu süreyi tebliğ yapacak olan idarenin belirleyerek ilgiliye tebliğ edeceğini açıkça hüküm altına almıştır¹⁶⁵. Bu şekilde idari sürelerin alt sınırını onbeş günden az olmayacak şekilde saptayarak vergi yükümlülerinin ve sorumlularının idare tarafından bunaltılması olasılığını önlemiştir¹⁶⁶. Gümrük Kanunu'nda ise, idari sürelerin uygulanması hususunda bu kadar bir açıklık bulunmamakla beraber, idareye belirli

¹⁶¹ Bu bir bakıma Anayasanın 73 üncü maddesine de vurgulanan kanunilik ilkesinin bir gereğidir. Bilgi için bkz., Kirbaş, a.g.e., s.153

¹⁶² Çünkü yasal süreler, doğrudan doğruya yasadaki ötürü işlemeye başlar. Bu sürelerle uyulup uyulmadığı yargı organlarıncaya re'sen denetlenir.

¹⁶³ Gümrük Kanunu'nda belirtilen süreler, tarih veya vadeler aksine hüküm bulunmadıkça uzatılmaz veya ertelenemez. Bkz., Gümrük kanunu, (m, 14/1), Gümrük Yönetmeliği, (m, 66).

¹⁶⁴ Erginay, a.g.e., s.99.

¹⁶⁵ VUK, (m, 14/2).

¹⁶⁶ İdari süreler sona ermeden bu süreyi koyan organlar tarafından uzatılabilir, sürenin dolması halinde de yeni bir süre verilebilir, hatta haklı gerekçelerin varlığı halinde ikinci ya da üçüncü bir süre bile verilebilir. VUK'nun süreleri düzenleyen hükümlerinde bunu önleyen bir ibare yer almamaktadır. Bkz., Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.110-111.

sürelerin tayini konusunda yetki verildiği söylenebilir¹⁶⁷. Aşağıda yeri geldikçe bu sürelerle örnekler verilmeye çalışılacaktır.

5.1.1. Antrepo Rejimine Tabi Eşyada Süreler

Antrepoda bulunan eşya için, serbest dolaşıma giriş rejimine ilişkin beyanname verilmesi halinde, gümrük işlemlerinin beyannamenin tescil tarihinden itibaren 30 gün içerisinde bitirilmesi gerekir. Bu süre içerisinde işlemleri bitirilmeyen eşya tasfiye edilir¹⁶⁸. Antrepoda eşyanın kalış süresi sınırsız olmakla birlikte, kanun koyucu gümrük idaresine, eşyaya gümrükçe onaylanmış yeni bir işlem veya kullanım tayin edilmesi için bir süre tayin etme konusunda yetki verebilir¹⁶⁹. İhracata bağlı önlemlerden yararlanabilecek tarım ürünlerinin antrepo rejimi altında kalış süreleri konusunda ise, Gümrük Müsteşarlığı özel süreler belirleyebilir¹⁷⁰. Bu da gayet doğaldır. Çünkü bir ülkenin antrepoda bekleme süresini belirlemek en doğal haklarından birisidir.

5.1.2. Dahilde İşleme Rejiminde Süreler

Bu rejimde, işlem görmüş ürünlerin ihracı, yeniden ihracı ya da gümrükçe onaylanmış başka bir işleme tabi tutulması için gerekli süreler, işleme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi ve işlem görmüş ürünlerin elden çıkarılması için yeterli olacak şekilde belirlenir¹⁷¹.

¹⁶⁷ Bkz., Gümrük Kanunu, (m, 14/1,2); Gümrük Yönetmeliği, (m, 66/a,b,c).

¹⁶⁸ Gümrük Kanunu, (m, 70/2).

¹⁶⁹ Dış ticaretin çok kısıtlı, dövizin yok denecek kadar az olduğu, gümrük antrepoları ile ilgili mevzuatın ise eskinin izlerini taşıdığı dönemlerde, ithalatçıların ithal mallarını yurda getirdiklerinde, ithal müsaadesi alamadıkları takdirde, bunları gümrük antrepolarında yıllarca beklettiklerine, aradan uzun zaman geçtikten sonra ithal müsaadesi alınınca da kalitesinden bir hayli kaybetmiş olduğuna sıkça rastlanmaktaydı. Bu durum zaten kapasiteleri dar olan antrepoların da ağızına kadar dolmasına neden oluyordu. İşte bu sebeplerle 2419 sayılı ve 27 Şubat 1981 yürürlük tarihli kanunla, Eski Gümrük Kanunu'nun ilk şeklinde 5 yıl olan antrepoda kalabilme süresinin sonunda çekilmeyen eşyanın "gümrüğe terk edilmiş sayılacağı" hükmü getirildi. (Sahip olduğu malı bir başkasına terk etmek kişiye tanınmış bir hak iken bu yetkinin bir başkası tarafından kullanılarak eşyanın gümrüğe terk edilmiş saymasının mülkiyet hakkıyla ne derece bağdaştığı ise ayrı bir tartışma konusudur. Kaldı ki AB Kodu'nda eşyanın tasfiyesi ile ilgili hiçbir hüküm de yoktur). Bunun yanında tavan süre olan 5 yıllık sürede bakanlığın yetkisini kullanması ile bir hayli kısaltıldı. Bkz., Ata, Yeni Gümrük Kanunu-2, a.g.e.

¹⁷⁰ Gümrük Kanunu, (m, 101/1,2); Eski Kanun ise, sürenin, genel ve özel antrepolar için en çok 2 yıl, fiktif antrepolarda ise 2 yılı geçmemek üzere Bakanlıkça belirleneceğini hüküm altına alınmıştı.

¹⁷¹ Serbest dolaşımda bulunmayan eşya için süre, dahilde işleme rejimine ilişkin izin alındığı tarihten itibaren işlemeye başlar, bitiminin rastladığı ayın son günü ise sona erer. Bu süre ve ek süreler Bakanlar Kurulu Kararıyla belirlenir. Eşyasının ithalinden önce eşdeğer eşyadan elde edilen işlem görmüş ürünlerin ihracı halinde ithal eşyasının rejim beyanı için gereken süre yine Ba-

5.1.3. Geçici İthalat Rejiminde Süreler

Bu rejim kapsamında ithal eşyasının yeniden ihraç edilmesi veya gümrükçe onaylanmış yeni bir işlem veya kullanıma tabi tutulması için gerekli süreler izin verilen kullanım amacına uygun olacak şekilde Müsteşarlıkça belirlenir.

İstisnalar hariç eşyanın geçici ithalat rejimi altında kalma süresi azami 24 aydır. Bununla birlikte gümrük idareleri ilgili kişinin de kabul etmesi ile daha kısa süreler saptayabilir¹⁷².

5.1.4. Hariçte İşleme Rejiminde Süreler

İşlem görmüş ürünlerin Türkiye Gümrük Bölgesi'nden yeniden ithali için gereken süre, verilen izinde belirtilir. İzin hak sahibinin talebinin uygun bulunması halinde ise bu süre uzatılabilir¹⁷³.

5.1.5. Fazla Vergilerin Geri Verilmesinde Süreler

Normal şartlarda, fazla alınan gümrük vergilerinin geri verilme süresi 3 yıl, hasarlı veya sözleşme hükümlerine aykırı olan eşyada ise 1 yıldır. Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası anlaşma hükümlerine göre Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenecek hallerde ise süre yine 1 yıldır. Geri verme ve kaldırma tarihinden itibaren 3 ay içinde karar uygulanmazsa, 3 aylık sürenin bitiminden itibaren idare tarafından faiz ödenir¹⁷⁴.

5.1.6. Gümrük İdaresinden Bilgi ve Karar Talebinde Süreler

Gümrük idareleri, Gümrük Mevzuatı'nın uygulanmasına ilişkin bir karar vermesi yönündeki taleplere karşı, talebin kendilerine tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde cevap vermek durumundadır. Ancak gümrük idareleri tarafından bu süreye uyulması mümkün değilse 30 günlük süre aşılabilir. Bu durumda 30 günlük süre dolmadan önce başvuru sahibine süre aşımını haklı kılan gerekçeler ile talep hakkında karar vermek için gerekli görülen ek süreyi belirten bir bilgi verilmesi gerekir¹⁷⁵.

kanlar Kurulunca belirlenir. Bu süre, ilgili eşdeğer eşyadan elde edilen işlem görmüş ürünler için ihracat beyannamesinin tescil tarihinden itibaren işlemeye başlar. Gümrük Kanunu, (m, 111/1,2,3).

¹⁷² İstisnai hallerde, ve ilgilinin talebi üzerine bu sürelerin uzatılmasına ilişkin usul ve esaslar yöneltmekle belirlenir. Gümrük Kanunu, (m, 130/1,2,39).

¹⁷³ Gümrük Kanunu, (m, 139/1).

¹⁷⁴ Gümrük Kanunu, (m, 211/2, 213/4, 214, 216).

¹⁷⁵ Gümrük Kanunu, (m, 6/1,2,4).

Gümrük idaresinden gümrük mevzuatının uygulanması hakkında talep edilen bağlayıcı tarife bilgileri verilmiş tarihinden itibaren 6 yıl, bağlayıcı menşe bilgisi ise 3 yıl geçerlidir. Geçerliliğini kaybeden bağlayıcı tarife ve menşe bilgileri gerekli koşullar sağlanmak şartıyla 6 ay daha geçerliliğini korur¹⁷⁶.

5.1.7. Diğer Yasal Ve İdari Süreler

Gümrük Kanunu'nda ve Yönetmeliğinde yer alan diğer bir kısım süreler ise aşağıda sıralanmıştır.

i. Belge ve bilgilerin saklanma süresi.- Gümrük işlemleri ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgili bulunan kişiler Gümrük Müsteşarlığı veya gümrük idarelerinin talebi üzerine, gümrük işlemleri ile sınırlı olmak kaydıyla, belirlenen süreler içerisinde gerekli bütün belge ve bilgileri vermek ve her türlü yardımı sağlamakla yükümlüdür. İlgili kişiler bu bilgi ve belgeleri gümrük kontrolü amacıyla 5 yıl süre ile saklamak zorundadırlar. Bu süre bir kısım belgelerin tescil edildiği yılın, bir kısım eşyanın gümrük gözetimine tabi olmalarının sona erdiği yılın, bazılarında eşyanın tabi tutulduğu gümrük rejiminin sona erdiği yılın ve bazılarında ise serbest bölgelerden çıkartıldıkları yılın sonundan itibaren başlar¹⁷⁷.

ii. Özet beyan verme süresi.- Gümrüğe sunulan eşya için, eşyanın gümrüğe sunulmasını takip eden ilk iş günü mesai saati bitimine kadar ilgili gümrük idaresine özet beyan verilir. Özet beyan kapsamındaki eşyaya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanım belirlenerek buna ilişkin işlemler deniz yolu ile gelen eşya için özet beyanın verildiği tarihten itibaren 45 gün, diğer yollarla gelen eşya için özet beyanın verildiği tarihten itibaren 20 gün içerisinde tamamlanır¹⁷⁸. Müsteşarlık bu süreleri şartlar gerektirdiğinde kısaltabilir veya bu sürelerin uzatılmasına izin verebilir ama gerçek ihtiyaçları aşan süre uzatımı yapılamaz¹⁷⁹.

¹⁷⁶ Gümrük Kanunu, (m, 9/1,4,7).

¹⁷⁷ Gümrük Kanunu, (m, 11, m, 13/a,b,c,d).

¹⁷⁸ Canlı hayvanlar, et ve süt ürünleri, meyveler, sebzeler ve kimyasal maddeler gibi muhafaza edilmesi ve uzun süre bekletilmesi sakıncalı olan eşyalar ise supalan işlemlere tabi tutulur. Bir başka deyişle bu tür eşyalar ilgilinin talebi ile antrepo veya geçici depolama yerine konulmadan taşıt üstü gümrük işlemlerine tabi tutulur. Geniş bilgi için bkz., Nazmi Esen, Taşıt Üstü Gümrük İşlemleri", **Yaklaşım Dergisi**, (Sayı 101, Mayıs 2001), ss. 73-81.

¹⁷⁹ Gümrük Kanunu, (m, 46/1,2,3).

iii. Serbest bölgelerde süreler.- Eşyanın serbest bölgelerde kalma süresi sınırsızdır. Serbest bölgelerde depolama, işçilik, işleme veya alım ve satım faaliyetlerinde bulunan kişiler tarafından, gümrük idarelerince kabul edilen forma uygun olarak envanter kayıtları tutulur. Eşya, söz konusu kişiye ait yere konulmasından sonra 48 saat içerisinde envanter kayıtlarına geçirilir¹⁸⁰.

iv. Geri gelen eşyada süreler.- Serbest dolaşımda bulunan eşya, Türkiye Gümrük Bölgesi'nden ihraç edildikten sonra 3 yıl içerisinde yeniden serbest dolaşıma girmesi halinde ve beyan sahibinin talebi üzerine, ithalat vergilerinden muaf tutulur. Üç yıllık süre beklenmeyen haller ve mücbir sebeplerle uzatılabilir¹⁸¹.

v. Yolcu beraberinde getirilen eşya.- Yolcu beraberinde getirilen eşya gümrüğe sunulmasından sonra gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutuluncaya kadar yolcu eşyasına mahsus gümrük ambarlarına konur. Eşyanın buralarda kalabileceği süre 3 aydır¹⁸².

vi. Fikri ve sınai mülkiyet haklarının korunması.- Marka, coğrafi işaret, endüstriyel tasarım hakları ile Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu kapsamına giren haklarla ilgili olarak hak sahibinin yetkilerine tecavüz eder mahiyetteki eşyanın gümrük işlemleri hak sahibi veya temsilcisinin talebi üzerine veya açık delillerin bulunması üzerine gümrük idaresi tarafından re'sen durdurulur. Gümrük idaresince alınan durdurma kararının hak sahibine tebliğinden itibaren 10 gün içerisinde esas hakkında yetkili mahkemede dava açılmaz veya mahkemeden tedbir niteliğinde karar alınmazsa, eşya hakkında beyan sahibinin talepte bulunduğu gümrük rejimi hükümlerine göre işlem yapılır¹⁸³.

vii. Posta yoluyla gelen veya giden eşya.- Postayla Türk Gümrük Bölgesi'ne gelen veya giden eşya, posta idaresinin sorumluluğu ve gümrük idaresi-

¹⁸⁰ Gümrük Kanunu, (m, 156, m, 159/1).

¹⁸¹ Gümrük Kanunu, (m, 168).

¹⁸² Gümrük Kanunu, (m, 48/2); Eski Kanunda bu hususta özel bir düzenleme yoktu

¹⁸³ Gümrük Kanunu'nda açıkça ifade edilmemekle birlikte burada ifade edilmek istenen yetkili mahkeme *adli mahkemedir*. Dolayısıyla gümrük işlemleri durdurulan eşya, adli yargıya ait mahkemece alınan karar doğrultusunda tasfiye edilir. Gümrük Kanunu, (m, 57/1,4,5).

nin gözetimi altında genel antrepo sayılan yerlere konur. Eşyanın buralarda bekleme süresi Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası anlaşma hükümlerine tabidir¹⁸⁴.

viii. Tasfiyelik hale gelen eşya.- Tasfiyelik hale gelmiş eşyanın tespit ve tahakkuk belgeleri 30 gün içerisinde tasfiye idaresine intikal ettirilir. Tasfiye İdaresi de tasfiyeye konu olan eşyayı 30 gün içerisinde teslim almakla mükelleftir. Tasfiye edilen eşyanın satış bedeli dağıtıldıktan sonra artan para olursa, eşya sahipleri adına emanet hesabına alınır. Emanete alındığı tarihten itibaren 1 yıl içerisinde alınmayan para hazineye gelir kaydedilir¹⁸⁵.

ix. Son olarak, gümrük idaresi beyan sahibi ve diğer kaynaklardan elde ettiği bilgilere dayanarak alıcı ve satıcı arasındaki ilişkinin fiyatı etkilediği kanısına varırsa bu hususlar beyan sahibine yazılı olarak bildirilir. Süresi içerisinde verilmek şartıyla beyan sahibinin cevap hakkı saklıdır¹⁸⁶.

5.2. Yargısal Süreler

Yargısal süreler vergi yargısı organları tarafından düzenlenen sürelerdir. İdari sürelerde olduğu gibi yargısal süreler de yasada yer almamaktadır. Bu sürelerin de ilgililere tebliğ edilmesi gerekir.

Yargılama sürecinde bütün vergilerin tabi oldukları prosedür AATUHK ve İYUK'da açıkça ifade edilmektedir. Örneğin, Vergi Mahkemeleri ve Danıştay bakmakta oldukları dava ile ilgili bilgi ve belgeleri taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler. Yargı organları bu bilgi ve belgelerin verilmesi için uygun bir süre verebilirler. Haklı nedenlerin bulunması halinde bu süre bir defaya mahsus olarak uzatılabilir¹⁸⁷. Yine bir hak düşürücü süre niteliğinde vergi mahkemesine dava açma süresi 30 gün olarak belirlenmiştir¹⁸⁸. Mahkemeler bakmakta oldukları davalarla ilgili incelemeleri kendiliklerinden yapmaktadırlar. Bu davayla ilgili lüzum gördükleri evrakın belirleyecekleri süre içerisinde gönderilmesini taraflardan iste-

¹⁸⁴ Gümrük Kanunu, (m, 174).

¹⁸⁵ Gümrük Kanunu, (m, m, 177/son, m, 180/1son).

¹⁸⁶ Gümrük Kanunu, (m, 24/2a).

¹⁸⁷ İYUK, (m, 20).

¹⁸⁸ İYUK, (m, 7/b,1).

yebilirler¹⁸⁹. Uyarıcı (düzenleyici) bir süre olarak ödeme emrine karşı açılan davalar da en geç 7 gün içinde Vergi Mahkemesinde karara bağlanır¹⁹⁰.

Bu hususlar Vergi Hukuku kitaplarında detaylı olarak açıklandığı için yargısal sürelerle ilgili açıklamalar bu kadarıyla sınırlı tutulmuştur.

5.3. Sürelerin Hesaplanması

Gümrük Vergisi Kanununda sürelerin hesaplanmasına ilişkin hükümler VUK'daki hükümlere paralel olarak düzenlenmiştir. Ancak aralarında küçük bazı farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklara aşağıda süreler ile ilgili değerlendirmeler kısmında değinilmeye çalışılacaktır.

Gümrük Kanunu'nda belirtilen süreler, tarih veya vadeler, aksine özel bir hüküm bulunmadıkça uzatılmaz veya ertelenemez. Süre, tarih veya vadelerin bitim tarihinin resmi tatil günlerine rastlaması halinde, bu süreler ilk iş gününün resmi çalışma saatleri sonunda biter.

Süre gün olarak belli edilmişse, başladığı gün hesaba katılmaz ve son günün mesai saati bitiminde sona erer. Süre hafta veya ay olarak belli edilmişse, başladığı güne son hafta veya ayda tekabül eden günün mesai saati bitiminde sona erer. Sürenin bittiği ayda tekabül eden bir gün yoksa süre o ayın son gününün mesai saati bitiminde sona erer¹⁹¹.

5.4. Gümrük Vergisinde Süreler ile ilgili Değerlendirmeler

Gümrük Kanunu'nun sürelerle ilişkin hükümleri incelendiğinde göze çarpan ilk husus, mücbir sebeplerle ilgili toplu bir hükme rastlanmamasıdır¹⁹².

Mücbir sebepler *gümrük tebliğleri* ile düzenlenmektedir¹⁹³. Gümrük vergisi uygulamasında son derece önemli bir işlevi olan mücbir sebeplerin Vergi Usul Kanunu'ndakine benzer şekilde tebliğlerle düzenlenmek yerine Gümrük Kanunu'nda yer alması daha uygundur.

¹⁸⁹ İYUK, (m, 20/f,1).

¹⁹⁰ AATUHK, (m, 58); Bilici, a.g.e., s.54, Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.114.

¹⁹¹ Gümrük Kanunu, (m, 14/1,2); Gümrük Yönetmeliği, (m, 66/a).

¹⁹² Sadece Gümrük Kanunu'nun çeşitli yerlerinde mücbir sebep ifadelerine yer verilmeyle yetinilmiştir. Örneğin, Kanunun geri gelen eşyayı düzenleyen hükümlerinde Türkiye Gümrük Bölgesi'nden ihraç edildikten sonra 3 yıl içerisinde serbest dolaşıma girmesi halinde ve beyan sahibinin talebi üzerine ithalat vergilerinden muaf tutulacağı, 3 yıllık sürenin beklenmeyen haller veya mücbir sebeplerle uzatılabileceği hüküm altına alınmıştır. Gümrük Kanunu, (m, 168/1).

¹⁹³ 9.2.2000 tarih ve 23959 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Gümrük Genel Tebliği. Bu tebliğ de yer alan mücbir sebepler VUK'daki sebeplere paralellik arz etmektedir.

Gümrük Yönetmeliği'nde Gümrük Kanunu'na göre biraz daha geniş kapsamlı olarak düzenlenen sürelerin hesaplanmasında, gün olarak belirlenen süreler ile hafta veya ay olarak belirlenen süreler arasında bir ayırım yapılmıştır¹⁹⁴. Gün olarak belirlenen sürelerde sürenin başladığı gün dikkate alınmazken, hafta veya ay olarak belirlenen sürelerde başlangıç günü dikkate alınmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen sürelerde, sürenin sonunun belirli bir gün ile belirlendiği hallerde, sürenin o günün tatil saatinde biteceğine ilişkin bir hüküm bulunmasına rağmen, Gümrük Kanununun da böyle bir hüküm konmasına gerek görülmemiş, sadece gün veya hafta ya da ay olarak belirlenen sürelerle ilişkin hükümlerden bahsedilmiştir. Ayrıca VUK'nda sürenin bitişini ifade etmek için "son günün tatil saatinde biter" ifadesi kullanılmışken, Gümrük Kanunu'nda bunun yerine "son günün mesai saati bitiminde sona erer" ifadesi tercih edilmiştir.

Gümrük vergileri ile ilgili yargısal uyuşmazlıklarda da, diğer vergilerde olduğu gibi İYUK'un ilgili hükümleri göz önünde bulundurulacaktır¹⁹⁵.

6. Gümrük Vergisi Alacağı'nın Güvence Altına Alınması

Gümrük vergisi birçok noktada diğer vergilerden farklı özellikler göstermektedir. Bunlardan birisi de vergi güvenlik önlemleridir. En temel vergi güvenlik önlemleri olan, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk müesseselerinin gümrük vergisinde uygulanma alanı son derece sınırlıdır. Bu durum şüphesiz gümrük vergisinin yapısından kaynaklanmaktadır. Aşağıda temel vergi güvenlik önlemleri gümrük vergisi açısından değerlendirilmeye çalışılacaktır.

6.1. Gümrük Vergisinin Teminata Bağlanması

Gümrük vergisinde uygulama alanı bulan vergi alacağı'nın güvence altına alınmasına yönelik önlemlerin en önemlisi teminattır. Teminat gümrük vergisinde son derece geniş uygulama alanı bulmaktadır. Bu sebeple aşağıda öncelikle mevcut yasal düzenlemeye yer verilecek ardında da özellik gösteren birtakım hususlar değerlendirilecektir.

¹⁹⁴ Bilgi için bkz., Bkz., Erginay, a.g.e., s.98.

¹⁹⁵ İdari Yargılama Usulü Kanunu gerek dava açma sürelerini, gerek kanun yolu sürelerini gün olarak belirlediği için, sürelerle ilgili genel esasları düzenleyen ilgili maddesinde (m, 8), gün olarak belirlenen sürelerle hafta veya ay olarak belirlenen süreler arasında bir ayırım yapmamıştır. Bkz., Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.116. Kırbas, a.g.e., s. 156.

6.1.1. Mevcut Yasal Düzenleme

Gümrük Kanunu'nda teminata ilişkin hükümler AATUHK'a paralel olarak düzenlenmiştir¹⁹⁶. Ancak, Gümrük Kanunu'ndaki özel hükümler ile Bakanlar Kurulu'nca yapılan özel düzenlemelerin de dikkate alınması gerekmektedir.

Gümrük idarelerinin gümrük vergilerinin ödenmesini sağlamak üzere bir teminat verilmesini gerekli görmeleri halinde, yükümlü veya yükümlü olması muhtemel kişi tarafından, ödenmesi gereken gümrük vergisi tutarında, bu tutar tespit edilemiyorsa da tahakkuk ettirilen veya ettirilebilecek gümrük vergilerinin en yüksek tutarına eşit tutarda bir teminat verilmesi gerekmektedir¹⁹⁷.

Tedavüldeki Türk parası, bankaların verecekleri teminat mektupları¹⁹⁸, hazine tahvil ve bonoları, genel ve katma bütçeye dahil kamu kuruluşlarının, belediyelerin, sermayesinin tamamı devlete ait kamu iktisadi kuruluşlarının ve Türkiye'deki yabancı misyon şeflerinin vereceği garanti mektupları¹⁹⁹ ve T.C. Merkez Bankası'nca konvertibl kabul edilen dövizler²⁰⁰, teminat olarak kabul edilir. Kamu kuruluşları arasında il özel idarelerine yer verilmeyişi ise dikkat çekicidir.

Teminatın zaman içinde değerini yitirmesi veya yetersiz kalması halinde, ek teminat verilmesi veya ilk teminatın yeni bir teminatla değiştirilmesi istenebilir. Gümrük yükümlülüğü sona erdiğinde ise teminat çözülür²⁰¹.

¹⁹⁶ AATUHK, (m, 10).

¹⁹⁷ Gümrük Yönetmeliği, (m, 792-795).

¹⁹⁸ Teminat mektubu, borçlunun kendisine garanti verilen kişiye (muhabata) karşı yüklendiği bir edimin yerine getirilmesini garanti etmek üzere, banka tarafından kredili müşteriye (lehtara) verilen bir çeşit kredidir. Banka teminat mektubu ile muhabatın zararını tazmin etmeyi taahhüt eder. Genellikle gümrük idarelerine hitaben verilen teminat mektupları limitsiz (üstü açık-ödeme tutarı belirsiz) türden teminat mektuplarıdır. Bu mektupların, alacak miktarını karşılayabilecek değerinde ve süresiz olmaları gerekir. Mektup metninde belli bir meblağ yer almakla beraber, bu meblağa ek olarak mektubun düzenlendiği tarihten itibaren hesaplanacak faiz ve gecikme zamlarının da ödeneceği garanti edildiğinden, bazen mektupta belirtilen miktarın birkaç katı tazmin riskiyle karşılaşmak mümkündür. Bu çeşit mektupların verilmesi söz konusu olduğu zaman risk-kredi teminatı dengesinin çok iyi ayarlanmış olması gerekir. Daha geniş bilgi için bkz., Ramazan Yakışıklı, "Teminat Mektupları", **Vergi Dünyası Dergisi**, (Sayı 235, Mart 2001), ss. 95-98.

¹⁹⁹ Gümrük Kanuna yeni sokulan bu uygulama özellikleri itibarıyla anılan kurum, kuruluş ve temsilciliklere sağlanan bir kolaylıktır. Bkz., Nural-Akçin, **a.g.e.**, s.615.

²⁰⁰ Bu teminatın hesaplanmasında T.C. Merkez Bankası efektif alış kuru esas alınır. Bu yeni Kanun ile getirilen bir düzenlemedir. Bu sayede, yabancı paraların TC Merkez Bankası efektif alış kuru üzerinden hesaplanan değeri üzerinden teminat olarak kabulü olanağı sağlanmıştır. Hamitoğulları, Yeni Gümrük Kanunu, **a.g.e.**

²⁰¹ Gümrük Yönetmeliği, (m, 796).

6.1.2. Mevcut Yasal Düzenleme ile İlgili Değerlendirmeler

Gümrük Kanunu'nda yapılan düzenlemeler paralelinde nakdi teminat dışındaki teminatlardan, gecikme zammı oranında gecikme faizi tahsil edilecektir²⁰². Bu şekilde, gerçekten erteleme ihtiyacında olmayanların gümrük idarelerine başvurularının önlenmesi ve alacağın nema kaybının ortadan kaldırılması sağlanmıştır²⁰³.

Gümrük vergisinin teminata bağlanmış olması, gümrük vergisinin süresinde ödenmesine engel değildir.

Teminat vermekle yükümlü olan mükellefler için başkaları tarafından teminat verilmesi de mümkündür²⁰⁴.

Teminat mektubunun teminat olma niteliğini kaybetmesi nedeniyle ödeme emri düzenlenmesinde herhangi bir kanunsuzluk bulunmamaktadır²⁰⁵.

Gümrük idaresinin, Gümrük Kanunu'nun aradığı şartları taşımayan (yanlış) bir teminat mektubunu kabul etmesi, bu teminat mektubunu vereni kanunun öngördüğü zam ve faizleri ödemeye yükümlü kılmaz²⁰⁶. Daha açık bir deyişle hatalı teminat mektubunu kabul etmenin sorumluluğu mükellefe yüklenmemelidir.

6.2. Gümrük Vergisi Uygulamasında İhtiyati Haciz

İhtiyati haciz, bütün kamu alacaklarında uygulanan bir güvenlik önlemidir. Bu kısımda öncelikle genel olarak ihtiyati haciz hakkında bilgi verilecek ardından da gümrük vergisinde ihtiyati haciz uygulaması değerlendirilecektir.

6.2.1. Genel Açıklamalar

İleride tahakkuk edecek veya tahakkuk etmiş ancak henüz vadesi gelmemiş ya da vadesi geçmesine rağmen henüz ödenme emri düzenlenmemiş olan gümrük vergisi alacakları için ihtiyati haciz işlemi uygulanabilir. Buradaki amaç, kamu borçlusunun borcunu ödemek için ortaya çıkan şüpheli durumu nedeniyle

²⁰² Bkz., Gümrük Kanunu, (m, 207).

²⁰³ Nakdi teminat doğrudan ve ilk elden tasarrufa konu olmasına rağmen nakdi olmayan diğer teminatlar duran değer ve varlıklar mahiyetinde olması itibarıyla, alınmasından çözülmesine kadar faiz alınması yoluna gidilmiştir.

²⁰⁴ Hamitoğulları, Yeni Gümrük Kanunu, **a.g.e.**

²⁰⁵ D.7.D.E.No:1965/1686, K.No:1966/126 için bkz., Çelik, **a.g.e.**, s.85.

²⁰⁶ V.M., 12.3.1992 gün E.1991/808, K. 1992/163 Sayılı kararını onayan D.7.D. E.No. 1992/4551, K.No. 1994/4723 için bkz., **Danıştay Dergisi**, (S.90, 1996, ss. 742-744).

tedbir almaktır²⁰⁷. Alacağın tahakkuk etmesi şart değildir. İhtiyati haciz kararı, yargısal bir işleme gerek duyulmadan vali ya da kaymakam tarafından yani idari bir işlem sonucu ve hiçbir süre ile sınırlı olmaksızın verilir²⁰⁸.

İhtiyati haciz ile kesin haciz işlemini birbirinden ayırmak gerekir. Çünkü kesin hacizde malların *satışına* giden yol açılmasına karşılık ihtiyati hacizde alacağı güvence altına almak amacıyla borçlunun malları üzerindeki tasarruf hakkı sınırlandırılır. Dolayısıyla ihtiyati haczin, ileride hacze gidilmesi düşünülerek yapılan bir haciz işlemi olduğunu söylemek mümkündür²⁰⁹.

6.2.2. Gümrük Vergisi'nde İhtiyati Haciz Uygulaması

Gümrük vergisinin özelliği gereği diğer kamu alacaklarının aksine gümrük vergisinde daha çok kesin haciz işlemi uygulanmaktadır²¹⁰.

Gümrüğe gelen mal aynı zamanda gümrük vergisi için bir teminat niteliğinde olduğundan ve gümrük idaresinin denetimine girdiğinden bu malın yükümlüsü tarafından kaçırılması veya yurt dışı edilmesi olanağı sınırlıdır. Bu da ihtiyati haczin en önemli sebeplerinden birisi olan ve uygulamada çok karşılaşılan "yükümlünün mallarını kaçırmayı" ihtimalinin gümrük vergisinde gerçekleşme olasılığını azaltmaktadır. Dolayısıyla gümrük vergisi alacağı için düzenlenen ödeme emrine karşı zamanında itiraz edilmezse, amme alacağı kesinleşmiş olacağından artık ihtiyati haciz değil doğrudan haciz işlemi uygulanabilir.

Tahakkuk işleminin *kesinleşmediği* dolayısıyla tahsil işlemine başlanamayacağı yolunda iddialar varsa bu iddiaların ödeme emrinin tebliği üzerine yapılacak itiraz sırasında ileri sürülmesi gerekir. Aksi taktirde kesin haciz işlemine başlandıktan sonra bu haciz işleminin iptali istemiyle açılan dava sırasında bu tür iddiaların göz önüne alınması olanağı yoktur²¹¹.

²⁰⁷ Erginay, a.g.e., s.135.

²⁰⁸ Vali görevinin başında bulunduğu halde vali yardımcısı tarafından ihtiyati haciz varakasının imzalanmasında ise isabet bulunmamaktadır. D.7.D. E.No. 1994/2479, K.No. 1996/883 için bkz., **Danıştay Dergisi**, (S. 92, 1997), ss. 549-551; AATUHK, (m, 13); Aynı şekilde defterdar kararına dayalı olarak ihtiyati haciz kararının alınması ve uygulanması da mümkün değildir. Bunu için de bkz., Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi İcra Hukuku**, (Afyon 2000), 67 nolu dipnot.

²⁰⁹ İhtiyati haciz sebepleri için bkz., AATUHK, (m, 13-15).

²¹⁰ Gümrük vergisinde de bazen ihtiyati hacze baş vurulmaktadır. Bir örnek için, D. 7.D. E.No.1994/2479, K.No.1996/883 için bkz., **Danıştay Dergisi**, (S. 92, 1997), ss. 549-551.

²¹¹ D.7. D. E. No, 1980/1406, K. No. 1983/536, **Danıştay Dergisi**, (S.52-53, ss. 339-341).

Para cezası gerektirecek bir gümrük vergisi suçu nedeniyle ihtiyati haciz uygulanabilmesi için kamu davasının açılmış olması yeterlidir. Ayrıca Cumhuriyet Savcılığı tarafından vergi dairesine bir bildirim yapılmasına gerek yoktur²¹². Daha açık bir ifadeyle, vergi dairesince ihtiyati haciz yoluna başvurulabilmesi için kamu davası açılmış olması yeterlidir²¹³.

6.3. Gümrük Vergisi Uygulamasında İhtiyati Tahakkuk

İhtiyati tahakkuk bir vergi güvenlik önlemi olmasına rağmen gümrük vergisinde uygulama imkanı bulunmamaktadır. Gümrük vergisinin yapısından kaynaklanan bu durum aşağıda değerlendirilecektir. Ancak daha önce ihtiyati tahakkukun ne olduğu hakkında kısaca bilgi verilecektir.

6.3.1. Genel Açıklamalar

İhtiyati tahakkuk, kamu alacakları içerisinde sadece, vergi ve benzeri mali yükümlülükler için öngörülen bir güvence önlemi olup, ileride tahakkuk edecek olan vergi alacağının önceden tahsil güvenliğini sağlamak için yapılır.

İhtiyati tahakkukun amacı, yükümlüyü vergisini zamanında ödemeye zorlamaktır²¹⁴. Bu tahakkuk dış belirtilere göre takdir yoluyla tespit edilen matrahlara dayanır. Tahakkuk eden vergi ve varsa zam ve cezaları, ödeme zamanı gelmeden tahsil edilmezse o zaman da bunlar hakkında, yine bir tedbir olarak, derhal ihtiyati haciz işlemi yapılır. Alacağın ilgili kanuna göre kesin olarak tahakkuk ettirilmesinden sonra, ihtiyati tahakkuk, buna göre düzeltilir ve tahsil işlemine geçilir.

İhtiyati tahakkuk, daha çok gelir ve kurumlar vergisi gibi yıllık olan vergilerde uygulanır. Çünkü bu vergilerde tahakkuk, vergilendirme dönemi ve beyanname verilinceye kadar uzun bir dönemi kapsadığından, bu süre içerisinde mükellefin vergi kaybına neden olacak hareketlerde bulunması ve vergi alacağının tahsil edilebilmesinin tehlikeye girmesi mümkündür.

²¹² D.7.D. E.No. 1994/2479, K.No. 1996/883, **Danıştay Dergisi**, (S. 92, 1997), ss. 549-551.

²¹³ Türk Ceza Kanunu kapsamında yer alan para cezaları, Cezaların İnfazı Hakkında Kanun (CİHK) hükümlerine göre savcılıklarca tahsil edilir. Savcılık tarafından kamu alacağının tahsili için vergi dairesine yazı yazılmışsa o zaman AATUHK hükümleri tatbik edilerek borçlu için ihtiyati haciz yoluna gidilebilir. Bunun dışında, her para cezası gerektiren suç için kamu davası açılması halinde, ihtiyati haciz yoluna gidilmez. Çünkü, borçlunun savcılığın takibi sonucu borcunu ödemek istemesi de imkan dahilindedir. Bu durumda ihtiyati haciz uygulaması haksızlıklara neden olacaktır. Zaten CİHK'de buna engel teşkil etmektedir. Bkz., Bayraklı, Vergi İcrası, a.g.e., s. 54.

²¹⁴ Erginay, a.g.e., s.135.

İhtiyati tahakkuk müessesesi sayesinde verginin tahakkuk etmesi için uzunca bir süre bekleme zorunluluğu ortadan kalkmaktadır.

6.3.2. Gümrük Vergisinde İhtiyati Tahakkukun Uygulanması

Ülkemizde ihtiyati tahakkuk müessesesi AATUHK'da düzenlenmiştir. AATUHK'a göre, ihtiyati tahakkukun kapsamına girecek vergileri belirleme yetkisi Maliye Bakanlığı'na aittir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini yayınlamış olduğu Tahsilat Genel Tebliği²¹⁵ ile bugün için yürürlükte olan Gelir, Kurumlar, Damga ve Veraset ve İntikal Vergisi ile yürürlükten kaldırılan bir kısım vergilerin yerine getirilen Katma Değer Vergisi'ni kapsayacak şekilde kullanmaktadır²¹⁶. Gümrük vergisi bu vergilerin arasında yer almamaktadır.

Daha önce de ifade ettiğimiz gibi gümrük vergisi, kendisine özgü birtakım özelliklerinden dolayı ihtiyati tahakkuka uygun değildir²¹⁷.

Diğer vergilerde tarh edilen verginin tahakkuk edilebilmesi için belli bir sürenin geçmesi, dava açılmışsa, dava sonucunun beklenmesi gerekirken, gümrük vergisinde, gümrük muamelelerinin özelliği gereği, eşya ve taşıtların gümrük bölgesine girişi, gümrük bölgesinden çıkışı, transit geçişi, antrepoda bekletilmesi, tasfiye edilmesi, ve benzeri özelliklerden dolayı, verginin tarhı göz ardı edilerek, doğrudan tahakkuk yoluna gidilmekte ve bu aynı zamanda zımnen tarhı da ihtiva etmektedir²¹⁸. Dolayısıyla beyan edilen eşya tahakkuk memurları tarafından doğrudan ve hemen tahakkuk ettirilerek mükellefe tebliğ edilmekte ve diğer vergilerdeki gibi bir bekleme süresi de bulunmamaktadır.

Bu özelliklerden dolayı da tahakkukun öne alınması imkanını sağlayan bir önlem olan ihtiyati tahakkuka gerek kalmamaktadır. Kaldı ki, gümrüğe gelen mal ve eşya, derhal gümrük idaresinin denetimi altına alınmakta ve gümrük vergisi için bir teminat hükmünde bulunmaktadır. Dolayısıyla bu durumda mükellefin kaçması veya mallarını kaçırmaması ihtimalini ortadan kaldırmaktadır.

²¹⁵ Resmi Gazete, (Tarih, 5.1.1981), (Sayı, 17221), **Tahsilat Genel Tebliği**.

²¹⁶ Bayraklı, Vergi İcrası, **a.g.e.**, s.63

²¹⁷ Geniş bilgi için, bu çalışmanın tahakkuk ile ilgili kısmına bakılabilir.

²¹⁸ Ahmet Özdemir, "Gümrük Vergilerine İtiraz ve Dava Yolları-1", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, (Sayı 314, 15 Şubat 2000), ss. 94-97.

6.4. Gümrük Vergisinde Gecikme Faizi Uygulaması

Gümrük Kanunu'nda yapılan yeni düzenlemelere paralel olarak gecikme faizi uygulamasına geçilmiştir. Böylece diğer vergilerde uygulanan²¹⁹ ancak gümrük vergilerinde uygulanmayan amme alacağının zamanında tahsil edilememesi nedeniyle ortaya çıkan ekonomik kaybın telafisi amacıyla yönelik bir yaptırım daha doğrusu mükellefin zamanında vergi borcunu ödememesi nedeniyle maddi olarak zora sokan bir faaliyet olan gecikme faizi müessesesinin yürürlüğe sokulmasıyla, gümrük vergileri alanındaki bir eksiklik de giderilmiştir. Aşağıda öncelikle genel bilgiler verilecek daha sonra gümrük vergisindeki bu yeni uygulamadan bahsedilmeye çalışılacaktır.

6.4.1. Gecikme Zammı İle Gecikme Faizi Arasındaki Farklar

Gecikme zammının yanında ayrıca gecikme faizi uygulaması vergi sistemimize 1986 yılında girmiştir²²⁰. Ancak gecikme zammı ile gecikme faizi kavramlarını birbirlerine karıştırmamak gerekir.

Benzer tarafları olmakla birlikte, gecikme zammı vadesi dolmuş ve ödemesi gereken aşamaya gelmiş her çeşit kamu alacakları için söz konusu iken gecikme faizi sadece vergi alacakları için uygulanır. Gecikme zammında ay kesirleri tam ay gibi kabul edilirken, gecikme faizinde ay kesirleri dikkate alınmaz²²¹.

Gecikme zammı *tahsil aşamasında* söz konusu iken gecikme faizi vergilerin *tarhiyat aşaması* ile ilgilidir²²². Bir başka deyişle gecikme faizi, tarh edilip, tahakkuk ettirilmiş, ancak vadesinde ödenmemiş vergilere değil, hiç tarh edilmemiş veya eksik tarh edilmiş vergilere uygulanır²²³.

Gecikme faizi devlete ait bir alacağın yükümlü nezdinde kalması ve kullanılması karşılığı olarak istenildiğinden bu faizin hesaplanmasında vergilerin taksit ayları da dikkate alınır²²⁴.

²¹⁹ VUK, (m, 112/3-b).

²²⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.129.

²²¹ VUK, m, 112/3-b

²²² "gecikme faizi *tahakkuk aşaması* ile ilgili olup, tahakkuku geciktirilen vergiler için söz konusudur". Bu görüşe göre, verginin tahakkukunun geciktirilmesi durumunda resen, ikmalen ve idarece tarhiyat uygulamasına gidilir. Böyle bir tarh da, tarh edilen vergi ve cezaya ilave olarak gecikme faizi de uygulanır. Bkz., Bilici, a.g.e., s.84.

²²³ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.129.

²²⁴ Bkz., Gelirler Genel Müdürlüğü, Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi, Sıra No, 200076, **Lebib Yalkın Yayınları**, (VUK Cilt A, Kısım 2/Bölüm2).

Gecikme faizinin uygulama şekli de gecikme zammından farklıdır²²⁵. Ortak noktaları ise her ikisinde de aynı oranın uygulanmasıdır²²⁶.

6.4.2. Gümrük Vergisinde Gecikme Faizi Uygulaması

Yukarıda da ifade edildiği gibi Gümrük Kanunu'nda yapılan yeni düzenlemeler paralelinde, gümrük vergilerine yönelik ihtilafların doğduğu tarih ile amme alacağının kesinleştiği tarih arasında geçen süre için AATUHK'a göre belirlenen gecikme zammı²²⁷ oranında faiz uygulanması imkanı getirilmiştir²²⁸.

Buna göre gümrük yükümlülüğünün doğmasından sonra yükümlü tarafından gümrük vergileri için ihtilaf yaratılarak idari yargı mercilerine başvurulması ve yargı kararlarını kısmen veya tamamen idarenin lehine kesinleşmesi durumunda, itiraz edilerek ihtilaf yaratılan tarih ile amme alacağının kesinleştiği tarih arasındaki süre için kesinleşen kısma %10 oranında²²⁹ gecikme faizi uygulanacaktır²³⁰.

Maliye Bakanlığı, bir aylık sürenin, yeni oranın uygulamaya sokulduğu tarihten önce başlaması ve yeni oranın uygulamaya girdiği tarihten sonra bitmesi durumunda, bu bir aylık süre için de yeni oranın değil eski oranın uygulanacağını ifade etmektedir²³¹. Bakanlar Kurulu, gecikme zammı nispetini, aylar itibariyle

²²⁵ Bkz., VUK, (m, 112/3-a,b); Ahmet Özdemir, "Gümrük Vergilerine İtiraz ve Dava Yolları-4", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, (Sayı 317, 1 Nisan 2000., ss. 21-26).

²²⁶ Kırbaş, a.g.e., s.144.

²²⁷ Gecikme zammı, tahsil aşamasına gelmiş kamu alacaklarının vadesinde ödenmemesi durumunda uygulanır. Ödenmesi gereken aşamaya gelmiş bir verginin vadesinde ödenmemesi nedeniyle devletin uğramış olduğu ekonomik kaybın telafisine yönelik ekonomik bir yaptırımdır. Bunun için, vergi alacağının tahakkuk etmiş olması, vergi borcunun ödeme süresi içerisinde ödenmemiş ve son günün ödeme yapılmaksızın geçilmiş olması ve vergi cezaları içinde yer alan cezaların dışında (özel ve genel usulsüzlük gibi) kalan vergi cezalarından (vergi ziyayı cezası) olması gereklidir. Geniş bilgi için bkz., Bayraklı, Vergi İcrası, a.g.e., s.128.

²²⁸ Gümrük Kanunu, (m, 193/3).

²²⁹ Gecikme zammı oranları çok sık değiştirilmektedir. 2.12.2000 Tarih ve 24248 Sayılı Resmi Gazete de 2000/1555 karar numarası ile , 26.10.2000 tarihinde gecikme zammı nispetinin her ay içi ayrı ayrı uygulanmak üzere %5 olması kararlaştırılmıştır. Ancak 29.3.2001 tarih ve 24357 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 26.3.2001 tarih ve 2001/2175 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bu oran %10'a çıkarılmıştır. Karar 29.3.2001 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Bu hususta Maliye Bakanlığı 415 Nolu Tahsilat Genel Tebliği yayınlamıştır. Bkz., **Lebib Yalkın AATUHK/Cilt A, Kısım III**. Daha önce uygulanan gecikme zammı oranları için se bkz., Maliye Bakanlığı Tahsilat Genel Tebliği, Seri No, 403, Resmi Gazete No. 23398, Resmi Gazete Tarih, 10.7.1998, **Lebib Yalkın Yayınları**, (AATUHK ve Mevzuatı, Cilt A, Kısım III. s.773)

²³⁰ Bilgi için bkz., **Maliye Bakanlığı Tahsilat Genel Tebliği, Seri No, 411**, Resmi Gazete (No. 24252), Resmi Gazete Tarih, (6.12.2000).

²³¹ Örnek Uygulamalar için bkz., Maliye Bakanlığı Tahsilat Genel Tebliği, Seri No, 381, Resmi Gazete No. 21811, Resmi Gazete Tarih, 7.1.1994, Tahsilat Tebliği, 377, 378, **Lebib Yalkın Yayınları, AATUHK ve Mevzuatı Cilt A, Kısım III**.

topluca veya her ay için ayrı ayrı %10'a kadar indirmeye bir katına kadar arttırmaya ve gecikme zammı asgari miktarını 3 katına kadar arttırmaya yetkilidir²³².

7. Gümrük Vergisi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları

Gümrük işlemlerinde, idare ile yükümlü arasındaki uyuşmazlıklar sadece vergi uyuşmazlıklarından ibaret değildir²³³. Gümrüğe gelen eşyanın yapısından kaynaklanan teknolojik anlaşmazlıklar, gümrük tarifesinin uygulamasına ilişkin hatalar, gümrük istisna ve muafıkları ile ilgili uygulamalar, gümrük idaresince kesilen çeşitli cezalar ve daha birçok durum gümrük işlemlerinde uyuşmazlık kapsamına girmektedir. Ancak bu çalışma gümrük vergisi ile ilgili açıklamalarla sınırlı tutulduğundan diğer gümrük işlemlerinde yaşanan uyuşmazlıklar kapsam dışında tutulacaktır. Ayrıca gümrük vergisi uyuşmazlıklarının sadece *barışçıl* çözüm yollarından bahsedilecek, yargısal çözüm yolları tüm vergilerde aynı olduğu için bilinen şeylerin tekrarından kaçınılacaktır.

7.1. Genel Açıklamalar

Gümrük vergisi yükümlüleri ile gümrük idaresi arasındaki uyuşmazlıklar ilk aşamada Gümrük Müsteşarlığı'nın idari kademelerinde belirli yöntemlerle çözümlenmeye çalışılır. Bu girişim başarısız kaldığı takdirde sorumlu idari yargı mercilerine başvurulur. Bir başka deyişle gümrük uyuşmazlıklarında, yapılacak itirazın önce gümrük idari mercileri içerisinde belirli bir süreçten geçmesi ve bu sürecin sonunda itirazın reddi halinde 30 günlük süre içerisinde vergi mahkemesi nezdinde dava açılması gerekecektir.

Gümrük vergisi uyuşmazlıklarının barışçıl yollarla çözümünde izlenecek prosedür genel olarak yukarıdaki gibi olmakla birlikte özellik gösteren birtakım hususlar bulunmaktadır. Bu sebeple aşağıda öncelikle özellik arz eden durumlar açıklanmaya çalışılacak ardından idari çözüm yolları değerlendirilecektir.

7.1.1. Gümrük vergisi uyuşmazlıklarının yasal çerçevesi

Ülkemizde vergi uyuşmazlıklarını, VUK'nun kapsamına giren vergi, resim ve harçlara ilişkin uyuşmazlıklar ve VUK'nun kapsamı dışında kalan gümrük ve

²³² AATUHK., (m, 51/4).

²³³ Bilgi için bkz., Selahattin Tuncer, "Gümrük Vergisi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları-I", *Yaklaşım Dergisi*, (Sayı 89, Mayıs 2000), ss. 29-35.

tekel idareleri tarafından alınan vergilerde yaşanan uyuşmazlıklar olarak iki ayrı kategoride incelemek mümkündür. VUK'nun kapsamına giren vergi, resim ve harçlarda yaşanan uyuşmazlıklar, VUK ve idari yargı sistemi çerçevesinde çözümlenmektedir. Ancak gümrük ve tekel vergileri için oldukça farklı bir yargılama sistemi mevcut olup, bu sistemin esasları Gümrük Kanunu ve Gümrük Yönetmeliği'nde belirlenmiştir.

7.1.2. Gümrük Vergisi Uyuşmazlıklarının Özellikleri

Gümrük vergisi uyuşmazlıklarının özellikleri ve dolayısıyla öteki vergilerden farkları ise sırası ile aşağıdaki gibidir.

i. Bir vergi davasında, dava konusu işlemle sınırlı olmak üzere, tüm hukuka aykırılıkların mahkeme tarafından re'sen dikkate alınması mümkünken ya da, dava açmanın şartları mevcutsa, bir idari yol olan düzeltme sürecinin işletilmesi yerine, dava yoluna gidilmesi mümkün iken²³⁴, gümrük vergilerine karşı doğrudan doğruya vergi mahkemesinde dava açılması mümkün olmayıp öncelikle mutlaka idari başvuru yoluna gidilmesi gerekmektedir²³⁵. Aynı usul ve esaslar ithalden alınan KDV ve fonlarda da geçerlidir²³⁶. Nitekim Danıştay'ın görüşü de bu doğ-

²³⁴ "Mükellefler veya kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler". VUK, (m, 377).

²³⁵ Eski Kanunda, idari itiraz yolları tüketilmeden yargıya başvurulmayacağı açıkça hüküm altına alınmıştır. (Eski Gümrük Kanunu, m, 174 vd). Yeni Kanunu'nda da mükelleflerin gümrük vergilerine karşı Gümrük Kanunu uyarınca itiraz yoluna gidilebileceğini hüküm altına almıştır. (Yeni Gümrük Kanunu, m, 242/1). Ancak Yeni Kanun'un ifadesi Eski Kanun'daki kadar net olmadığı için, yeni düzenlemeye göre idari itiraz yollarına başvurmadan doğrudan yargıya gidilip gidilemeyeceği hususu tartışmalıdır. Bu husustaki tartışmalara yeri geldikçe değinilmeye çalışılacaktır.

²³⁶ İthalden alınan fonlara ilişkin tahakkuk ve tahsil işlemleri Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı adına Gümrük İdareleri tarafından yürütülmesine rağmen, fonlara karşı yapılan *itirazlar*, gümrük idarelerince *incelenmemektedir*. Fonlar ve gümrük vergilerine karşı itirazların *aynı usule* tabi olacağına dair gerek 2976 sayılı yasada ve gerekse Gümrük Kanunu'nda hüküm *bulunmaması* sebebiyle fonlara karşı yapılacak *itirazlarda* ve açılacak *davalarda* bazı karışıklıklar olmaktadır. Bu sebeple, yasal düzenleme yapılarak ithalat üzerinden alınan her türlü mali yükler ve ek mali yüklerin *Gümrük Mevzuatına* tabi tutulmasının bu tür karışıklıkları önleyeceği ile ilgili bir görüş için bkz., Mahmut Ersert, "İthalattan Alınan Fonlara İlişkin Açılacak Davalarda Görevli Mahkemenin Belirlenmesi", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, (Sayı 348, 15 Temmuz 2001), ss. 53-54; Mahmut Ersert, "İthalden Alınan Fonlara Karşı Açılan Davalarda İdare Mahkemeleri mi Yoksa Vergi Mahkemelerinin mi Görevli Olduğu Konusunda Bir Çalışma", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, (Sayı 247, 1 Mayıs 1997), ss. 76-77; Mahmut Ersert, "Gümrük Müdürlüklerince Yapılan Fon Tahakkuklarına Karşı Açılan Davalarda Süre Sorunu", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, (Sayı 237, 1Aralık 1996), ss. 31-33; Ayrıca bkz., KDV Kanununun, (m, 48-51).

rultudadır²³⁷. Dolayısıyla öncelikle gümrük vergilerinin bu yönüyle VUK kapsamındaki vergilerden farklı olduğu söylenebilir²³⁸.

ii. Gümrük vergilerinde kullanılan *itiraz* kelimesi ile diğer vergilerde kullanılan *itiraz* kelimesinin ifade ettiği anlam da birbirinden farklıdır. Nitekim öteki vergilerde *itiraz*, idari dava yolunu, yani *vergi davasını* ifade etmek için kullanılırken²³⁹, gümrük vergisinde *idari makamlara yapılan başvuruyu* ifade etmektedir²⁴⁰.

iii. Gümrük vergisi uyuşmazlıklarının yargılama aşamasındaki çözümü ise VUK kapsamındaki vergilerde olduğu gibi idari yargı sistemimizin esaslarına göre Bölge İdare Mahkemeleri'nin, İdare Mahkemeleri'nin ve Vergi Mahkemeleri'nin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun (2576), İdari Yargılama Usulü Kanunu (2577) ve Danıştay Kanunu (2575) hükümlerine göre çözüme kavuşturulmaktadır. Dolayısıyla yargı aşamasında her iki kategorideki vergiler için prosedürün aynı olduğunu söylemek mümkündür²⁴¹.

iv. Gümrük Kanunu *itiraz* başlığı altında hem idari başvuru yollarına hem de yargısal başvuru yollarına birlikte yer vermiştir. VUK'nda ise vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolları olarak kabul edebileceğimiz, *uzlaşma*, *düzeltilme* ve *vergi davaları* toplu değil ayrı düzenlenmiştir²⁴². VUK kapsamındaki vergilerde, idari bir çözüm yolu olan *tarhiyat öncesi* ve *tarhiyat sonrası* uzlaşma yoluna gitme imkanı varken, Gümrük Kanunu'nda uzlaşma müessesesine yer verilmemiş, bu müessesese *düzeltilme* mekanizması içerisinde kısmen gerçekleşmiştir²⁴³.

v. Gümrük Kanunu, kendi içinde cezalar konusunda ise farklı bir düzenleme yapmıştır. Cezalara karşı *düzeltilme* talebi geçerli *değildir*. Dolayısıyla gümrük

²³⁷ D.7. Daire, E.No, 1989/2097, K.No.; 1990/2913, için bkz., Sedat Güner, "Gümrük Vergisinde İtiraz ve Düzeltme Süreci", **Vergi Dünyası Dergisi**, (Sayı 193, Eylül 1997), ss. 89-103.

²³⁸ Cevat Koç, "Gümrük Vergilerinde İtiraz, Düzeltme ve Yargı Yolu", **Vergi Dünyası Dergisi**, (Sayı 130, Haziran 1992), ss. 58-71.

²³⁹ Vergi Mahkemelerinin göreve başlaması ile birlikte bu mahkemelerin görev alanına giren konularla ilgili olarak diğer kanunlarda yer alan *itiraz* deyimini "vergi mahkemesinde dava açılması" anlamına gelir. Danıştay, 9. Daire, E.No: 1984/1630, K.No: 1986/3633 için bkz., Güner, a.g.m., 3 nolu dipnot; Ayrıca bkz., 2576 sayılı kanun, (m, 13 "değiştirilen deyimler").

²⁴⁰ Koç, **a.g.e.**

²⁴¹ Şükrü Kızılot, "Gümrük Vergisi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları-I", **Hürses**, (10 Aralık 1998); Şahap Yılmaz, "Gümrük Vergisi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları", **Yaklaşım Dergisi**, (Sayı 74, Şubat 1999), ss. 48-51; Talat Saral, "Türkiye'de Dış Ticaretin Vergilendirilmesi", **Maliye Dergisi**, (Sayı 40, Temmuz-Kasım, 1979), ss. 12-23; Metin Ertuğ, "Gümrük Vergisi Uygulamasında İtiraz Mercileri", **Danıştay Dergisi**, (Sayı 66-67, 1987), ss. 30-36.

²⁴² Bkz., VUK, (m, 376 dan sonraki Ek 1-12. Maddeler); VUK, (m, 116-126); VUK, (m, 377vd).

²⁴³ Bu durumun, gümrük vergilerinde, uyuşmazlıkların barışçıl yollarla çözümlenme olanağını bir ölçüde sınırlandırdığını söylemek mümkündür. Tuncer, Gümrük Uyuşmazlıkları-I, **a.g.e.**

cezalarına karşı, idari kademeye başvurmadan vergi mahkemeleri nezdinde dava açılması ve cezaya karşı itirazda bulunulması mümkündür²⁴⁴. İdari yargı mercilerine başvurulması ise gümrük idaresinin ceza uygulamasına engel teşkil etmeyecektir. Gümrük Kanunu, bu noktada VUK'na paralel düzenlemeler getirerek yargı yoluna gidilmeyip, cezanın ödenmesi talep edildiği takdirde para cezasının üçte biri oranında ceza indirimine müsaade etmektedir.

vi. Vergi Usul Kanunu'nda olduğu gibi Gümrük Kanunu'nda da yükümlülerin gümrük idarelerine verecekleri beyanname ve bu beyanname eki bilgi ve belgeler esas alınmak suretiyle kendileri tarafından hesaplanan gümrük vergilerine itiraz etmeleri mümkün değildir²⁴⁵.

vii. Son olarak, Gümrük Kanunu'nda VUK'ndaki gibi bir "pişmanlık ve ıslah" müessesesi yoktur. Hatasını anlayan yükümlülerin henüz idare tarafından durum fark edilmeden yeni bir beyanda bulunması halinde cezaya çarptırılmamasını öngören bu düzenlemenin Gümrük Kanunu'nda da tatbikinın yararlı olup olmayacağı hususunun da gözden geçirilmesinde yara vardır²⁴⁶.

7.1.3. Gümrük Vergisi Uyuşmazlıklarının Kapsamı

Gümrük vergisi uyuşmazlıkları, sadece Gümrük Kanunu ve Gümrük Yönetmeliği'nde "itiraz" başlığı altında düzenlenen hükümlerle sınırlı değildir²⁴⁷. Bunun yanında gümrük idaresinin gümrük mevzuatının uygulanmasına ilişkin *özelge* ve *kararları* ile *bilgi taleplerine* ve *hiç alınmadığı veya noksan alındığı* gerekçeyle idarece tek taraflı olarak hesaplanıp tebliğ edilen vergilere karşı da yükümlülerin itiraz etme ve yargıya başvurma hakları bulunmaktadır²⁴⁸.

7.1.4. Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü İle İlgili Tartışmalar

Gümrük vergisinin belki de en önemli özelliklerinden birisi yukarıda da ifade ettiğimiz gibi idari yollar tüketilmeden yargıya gitmenin mümkün olmamasıdır. Nitekim Eski Kanunda bu hususta açık hüküm mevcuttur²⁴⁹. Bu hüküm gereği

²⁴⁴ Gümrük Kanunu, (m, 244).

²⁴⁵ Gümrük Kanunu, (254/1).

²⁴⁶ Bu yönde bir görüş için bkz., Yıldırım, a.g.e., s.49.

²⁴⁷ Gümrük Kanunu, (m, 242-245); Gümrük Yönetmeliği, (m, 878-888).

²⁴⁸ Gümrük Kanunu, (m, 6-9, m,197/2).

²⁴⁹ "hesaplana ve tebliğ edilen gümrük vergilerine karşı 15 gün içinde idareye itiraz edilmesi gerekir, bu süre içerisinde itiraza uğramayan vergiler itiraz yoluna gitmek bakımından kesinleşmiş olur" bkz., Eski Gümrük Kanunu, (m, 79-84, 86); Bu hükmü doğrulayan görüşler için bkz., Abdullah

idari itiraz yolları tamamlanmadan sorumluların vergi mahkemelerine dava açmaları merci tecavüzü sayılarak²⁵⁰ dava dilekçesinin yetkili gümrük idarelerine gönderilmesi gerekir²⁵¹. Yeni Kanunun'da da eskisine paralel bir hüküm mevcuttur²⁵². Ancak Yeni Kanun'da yer alan hükmün, Eski Kanundaki kadar açık olmadığı; dolayısıyla idari başvuru olanakları kullanılmadan, doğrudan yargıya yapılan başvurularda, yargının konuya yaklaşımının idareninkinden farklı oluşması olasılığının olabileceğini ileri süren görüşler de bulunmaktadır²⁵³.

Yeni Gümrük Kanununun, yargının ve idarenin farklı yaklaşım belirlemesine temel olacak gibi görünen *itiraza* ilişkin bu hükmünün, ne şekilde yorumlanacağını Danıştay'ın gelecekte vereceği kararlar netleştirecektir. Ancak, her ne kadar Eski Kanundaki gibi açık olarak ifade edilmemiş gibi gözükse de Yeni Gümrük Kanununun itiraz yollarını ve itiraz makamlarını düzenleyen hükümlerinden çıkarılacak sonuç, idari itiraz yolları tüketilmeden yargıya gidilemeyeceği yönündedir²⁵⁴. Kaldı ki, gümrük vergilerine özgü olan ve geçmişte titizlikle uygulanan bu özelliğe bundan sonra da dikkat edilmesi, uyumsuzlukların bir kısmının yargıya gitmeden çözümlenmesine imkan tanıyacağından yargı organlarının iş yükünü azaltması bakımından olumlu sayılabilir²⁵⁵. Buna yükümlülerin tarife ve menşe

Kütükçü, "Gümrük Vergisinde İdari İtiraz" **Maliye Postası Dergisi**, (Sayı 313, 15 Eylül 1993), ss. 63-66; Turgut Candan, "Gümrük Vergisinde İdari Dava Açılmasında Önce Tahakkuka İtirazın Önemi", **Yaklaşım Dergisi**, (Sayı 51, Mart 1997, ss. 31-37); D.7. Daire, E.No:15/5/1984, K.No, 1984/1002 ve D. 7. Daire, E.No:30/3/1995, K.No, 1995/1371, Candan, a.g.m.

²⁵⁰ "...Dilekçeler, Vergi mahkemelerinde ise mahkeme başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından, idari merci tecavüzü yönünden incelenir, kanuna aykırılık görülürse, dilekçenin görevli idari merciine tevdihi karar verir. Bkz., İYUK, m, 14/3/b, 15/1-e.

²⁵¹ Mükellefin ek tahakkuka karşı idarece herhangi bir cevap verilmediği gibi benzer olaylarda yapılan itirazlara verilen cevabın olumsuz olduğu bu durumda mahkemenin dosyayı esastan inceleyerek karar vermesi gerektiği ileri sürülerek bozulmasını istediği karara karşı Danıştay itiraz üzerine verilmiş kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem mevcut olmadığından merci tecavüzü nedeniyle davayı reddetmiştir. Danıştay 7. Daire, E. No, 1996/1730, K.No, 1997/317, **Danıştay Dergisi**, (Sayı 94, 1998), ss. 446-448.

²⁵² Bkz., Yerci, **a.g.e.**

²⁵³ Böyle bir durumda vergi, idari başvuru için yasanın ön gördüğü sürelerin başvuru yapılmaksızın tamamlandığı anda değil, dava açma süresi olarak belirlenen 30 gün dava açılmaksızın geçirilmesi ile ödenmesi gereken aşamaya gelecek ve kesinleşecektir. Bu görüşün detayları için bkz., Yerci, **a.g.e.**

²⁵⁴ Bu düşüncemizi destekleyen bir görüşün detayları için bkz., Mustafa Kemal Bulut, "Gümrük İdarelerinde Tahsil Edilen Vergiler İle Düzeltme Talebi, İtiraz ve İdari Yargı Yolu", **Gümrük Dünyası Dergisi**, (Sayı 29, Nisan, 2001), ss. 22-23.

²⁵⁵ Genel olarak *idari itirazın* yargının yükünün azalmasına, daha elverişli bir ortamda çalışarak ilgililer için daha koruyucu kararlar vermesine katkıda bulunacağına ilişkin değerlendirmeler için bkz., Nuri Alan, "İdari Usul ve İdari Yargı", **Ankara Barosu Dergisi**, (Yıl 57, Sıy, 2000/2), ss. 9-24; Abdülkadir Kuşin, "Vergi İdaresi, Vergi İncelemesi, Vergi Yargısı", **Yaklaşım Dergisi**, (Yıl 9, Sayı 99, Mart 2001), ss. 210-214.

konularında gümrük idaresinden bilgi talep edebilmesi kolaylığı da eklendiğinde gümrük vergisine özgü bu özelliğin yargıya intikal eden uyuşmazlıkların sayısının diğer vergilere kıyasla azaltacağını söylemek yanlış olmayacaktır. Dolayısıyla bu özelliğin bundan sonra da uygulanması ve diğer vergilerde de uygulanabilirliğinin yeniden gözden geçirilmesinde fayda vardır.

7.2. Düzeltme Yolu

Düzeltme gümrük vergilerine karşı yükümlülerin idari kademedede yapacağı ilk başvurudur. Yükümlüler, kendilerine tebliğ edilen gümrük vergilerine karşı, tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde, bir dilekçe ile Gümrük Müdürlüğü nezdinde düzeltme talebinde bulunarak, isteklerini idareye iletebilirler²⁵⁶. Talebin dikkate alınabilmesi için düzeltme dilekçesinin geçerli olması gerekir. Yükümlüler, gerekirse, taleplerini kanıtlamak üzere idareye lüzumlu belge ve bilgileri sunabilecekleri gibi, uyuşmazlık konusu olan eşyaya ait numuneyi de verebilirler²⁵⁷.

Düzeltme yolu tamamen idari bir yol ve hak olduğu için, bu yola baş vurma hakkı, sadece yükümlü tarafından değil gümrük müşaviri ve avukat olmayan temsilci tarafından da kullanılabilir²⁵⁸.

Gümrük Müdürlüğü'nde talep, önce usul ve şekil yönünden incelenerek, başvurunun 15 günlük süre içerisinde yapılıp yapılmadığına, dilekçeyi verenin yükümlü veya onun temsilcisi olup olmadığına bakılır. Yasal süre içerisinde yapılmayan başvurular değerlendirilmez ve durum yazılı olarak talepte bulunan yükümlüye bildirilir. Böylece daha önce tarh ve tebliğ edilmiş olan vergi, düzeltme talebi süresi içerisinde yapılmadığı veya yetkili kişi tarafından başvuruda bulunmadığı için kesinleşmiş olur²⁵⁹.

Usul ve şekil yönünden yapılan inceleme olumlu sonuç vermişse, Gümrük Müdürü düzeltme dilekçesini görevli muayene memuruna havale eder. Muayene

²⁵⁶ Gümrük Kanunu, (m, 242).

²⁵⁷ Uluslar arası ticaretin farklı diller konuşan ülkelerle yapılması zaman zaman algılama sorunları ortaya çıkarmakta, diğer yandan limanlardaki iş yükü ve bazen yapılan yanlışlıklar nedeni ile sipariş edilen ile gelen eşya farklı olabilmektedir. Ülke içinde yapılan alışverişlerde alıcının malı bizzat görme imkanı da göz önüne alındığında, beyan sahibinin eşyayı beyan etmesi için adına gelen eşyayı muayene etmesi ve bu eşyadan tahlil amacıyla numune alması kaçınılmaz hale gelmektedir. İşte bu amaçla Gümrük Kanunu, (m, 41) düzenlenmiştir. Bkz., Nural-Akçin, **a.g.e.**, s.166-167.

²⁵⁸ Bu düşüncemizi doğrulayan bir görüş için bkz., Ahmet Özdemir, "Gümrük Vergilerine İtiraz ve Dava Yolları-4", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, (Sayı 317, 1 Nisan 2000), ss. 21-26.

²⁵⁹ Gümrük Yönetmeliği, (m, 876-877).

memuru yaptığı inceleme neticesinde ilk karar taslağını hazırlayarak Gümrük Müdürü'ne sunar. Burada iki ihtimal söz konusudur²⁶⁰. Birinci ihtimale göre, gümrük müdürü muayene memurunun görüşüne aynen katılır, ikinci ihtimalde ise karar taslağını değiştirilmesini isteyebilir. Anlaşmazlık halinde sorunun nasıl çözümleneceği hakkında bir açıklık yoksa da kararın Gümrük Müdürü'nün görüşü doğrultusunda çıkması muhtemeldir²⁶¹.

Gümrük idaresinin düzeltme talebine karşı kararını, kural olarak 30 gün içinde verilmesi, yükümlü veya temsilcisine tebliğ etmesi gerekir. Bu karar, yükümlünün talebini haklı görmeyen nitelikte ise, bu durum gerekçeleri ile birlikte yazılır ve yükümlüye tebliğ edilir. Buna düzeltme talebinin reddi denir. İdarenin nihai kararı, yükümlünün talebini haklı çıkarır nitelikte ise, vergi tahakkuku buna göre düzeltilir. Buna da düzeltme talebinin kabulü denir. İdarenin vereceği nihai karar, yükümlünün talebinden ve ilk tahakkuktan daha farklı bir tahakkuku gerektiriyorsa, vergiler buna uygun olarak düzeltilerek yeniden tahakkuk ettirilir. Buna da ayrı bir uygulamaya varılması denebilir.

Bu son durum çeşitli şekillerde ortaya çıkabilir. En çok karşılaşılan türü talebin kısmen red-kısmen kabulü şeklinde olanıdır. Böyle bir durumda idarenin kararının öncelikle yükümlüye tebliğ edilmesi, söz konusu kararın mükellefçe kabulü halinde ek tahakkukun buna göre düzeltilmesi aksi takdirde ise idarenin bu nihai kararına karşı idari yargıya başvurulması gereklidir²⁶².

7.3. İtiraz Yolu

7.3.1. İtiraz Nedenleri

Gümrük vergisine itirazı, daha iyi anlayabilmek için Eski ve Yeni Gümrük Kanunları'nda yer alan itiraz nedenlerinin karşılaştırmalı olarak incelenmesinde yarar vardır. Eski Gümrük Kanunu'nda gümrük vergisi tahakkukuna esas alınan unsurlar itibarıyla itiraz nedenleri:

a. Eşyanın tahakkukuna esas tutulan teknik mahiyet ve niteliklerinin tayin ve tespitinde isabetsizlik bulunması²⁶³,

²⁶⁰ Bkz., Gümrük Yönetmeliği, (m, 87/son).

²⁶¹ Tuncer, **Gümrük Uyuşmazlıkları-I**, a.g.e.

²⁶² Danıştay geçmişte bu yönde bir çok karar vermiştir. Örnek olarak bkz. D.7. D.E. No, 1993/4872, K. No. 1994/2758, **Danıştay Dergisi**, (S.90, 1996), s. 747-751.

²⁶³ Eski Gümrük Kanunu'nda türü aynı olan bir eşyanın özelliklerine bağlı olarak GGTC'inde ya da İthalat Rejim Kararı'nda farklı vergi oranlarının öngörüldüğü durumda, vergi miktarını etkileyen bu

- b. Eşyanın tarife uygulamasında hata edilmesi bir başka deyişle, vergilendirme açısından tabi olduğu vergi oranını gösteren GGTC'indeki yerinin yanlış belirlenmesi,
- c. Kıymet esasına göre vergiye tabi eşyanın kıymetinin yanlış tayin ve tespit olunması,
- d. Milletlerarası anlaşmaların yanlış tatbik edilmesi veya hiç nazara alınmaması,
- e. Muaflik hükümlerinin yerine getirilmemiş veya yanlış tatbik edilmiş olması,
- f. Ağırlık esaslarının uygulanmasında hata edilmesi
- g. Eşyanın menşeinin yanlış tespit olunması şeklinde sıralanmıştır²⁶⁴.

Yeni Gümrük Kanunu ise, gümrük vergisine itiraz nedenlerini, maddeler halinde sıralamak yerine, daha geniş kapsamlı olarak "itirazlar" başlığı altında toplamıştır. Buna göre mükellefler, *düzeltilme talebine ilişkin kararlara, gümrük vergilerine, cezalara ve idari kararlara* itiraz edebileceklerdir²⁶⁵.

Görüldüğü gibi yeni düzenlemeler yükümlülere, sadece tarh edilen vergiye değil, diğer gümrük işlemlerine de itiraz edebilme imkanı tanımaktadır. Ancak Gümrük Mevzuatı'na göre yapılacak itirazların ağırlıklı ve önemli bir kısmını gümrük vergilerinin oluşturduğunu da belirtmekte yarar vardır.

7.3.2. İtirazın Sınırları

Bilindiği gibi gümrük vergisi uyuşmazlıkları, ithal edilen eşyanın muayenesinden sonra saptanan kıymete göre vergi salınması üzerine çıkmaktadır²⁶⁶. Bu itibarla itiraz yolu da, tahakkuk aşaması ile sınırlıdır²⁶⁷. Tahsilat aşamasında, diğer vergilerde olduğu gibi AATUHK hükümleri uygulanır. Örneğin bir tahakkuk yapılmış, idare ile yükümlü arasında bu tahakkuktan dolayı herhangi bir uyuşmazlık doğmadığı gibi, tarafların uzlaşmasıyla bu tarihyata ilişkin vergi ve resimler teminata bağlanarak tecil edilmiş ve teminat miktarı ve tecil şartlarından dolayı da bir ihtilaf söz konusu olmamışsa, sonradan ortaya çıkan ve teminatın irat kaydedilip kaydedilmeyeceğine yani teminata bağlanan verginin tahsiline ilişkin bir uyuşmazlık, vergi tahakkukuna ilişkin bir uyuşmazlık olmadığı için Gümrük Kanunu'nun itiraza ilişkin hükümleri kapsamında değerlendirilmesi mümkün ola-

teknik unsurların ihtilaf konusu yapılabileceği ancak ikinci tahlil yapılmışsa mükellefin bu gerekçe ile itirazını kabul edilmeyeceği hükmü mevcuttu. Bkz. Eski Gümrük Kanunu, m, 78-83.

²⁶⁴ Şükrü Kızılot, "Gümrük Vergisi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları-2", **Hürses**, (11 Aralık 1998).

²⁶⁵ Gümrük Yönetmeliği, (m, 878).

²⁶⁶ H. Fevzi Karagözoğlu, **Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, (Ünal Matbaası, Ankara), ss. 400-421.

²⁶⁷ D.7.D., E.No:1990/709, K.No, 1992/1718, **Danıştay Dergisi**, (S.86, 1993), s. 357-359; D. 7. D.E.No, 1994/2158, K. No. 1996/1430, **Danıştay Dergisi**, (S.92, 1997, ss. 559-563).

mayacaktır. Dolayısıyla böyle bir olayın idari yargının genel hükümleri çerçevesinde vergi mahkemesi tarafından çözümlenmesi gerekecektir²⁶⁸.

7.3.3. İtirazın Yapılacağı Yer

Gümrük vergisi yükümlüleri, itirazlarını kararı alan gümrük idaresinin bağlı olduğu Gümrük Baş Müdürlüğü'ne, eğer ilk kararın alındığı idare Gümrük Baş Müdürlüğü ise o zaman da Gümrük Müsteşarlığı'na yapmak zorundadırlar. İtirazların yetkisiz idare tarafından karara bağlanması mümkün değildir.

Gümrük Kanunu'nda Gümrük Baş Müdürlüğü'nce ilk kararın alındığı haller açıkça zikredilmemekle birlikte, şayet ilgili Gümrük Müdürlüğü'ne açıkça atıfta bulunulmuyorsa, bir kararın örneğin "gümrük mevzuatının uygulanmasına ilişkin kararların" Gümrük Baş Müdürlüğü'nce alınması mümkündür. Ancak yine de bir karar alınırken, karara ilişkin işlemi yapan Gümrük Müdürlüğü'nün karar hakkında görüşlerinin olması, yani ilk incelemeyi yapması daha uygundur²⁶⁹.

7.3.4. İtirazın Yapılmış Sayılacağı Zaman

İtirazın, Gümrük Müdürlükleri tarafından alınan kararlara karşı 7 gün, Gümrük Baş Müdürlükleri tarafından alınan kararlara karşı da 15 gün içerisinde bir üst idari mercie yapılması gerekir.

Süresi içinde yapılmayan itirazlar reddedilir²⁷⁰. Bu süreler hak düşürücü süre niteliğinde olup re'sen nazara alınmaları gereklidir. İtiraz dilekçelerinin ne şekilde düzenleneceği konusunda kanunda ve yönetmelikte herhangi bir hüküm yer almamaktadır²⁷¹. İtirazın, dilekçenin idarenin kayıtlarına intikal ettiği tarihte mi, yoksa postaya verildiği tarihte mi yapılmış sayılacağı hususu ise tartışmalıdır. İdarenin ve yargının bu noktadaki yorumları farklıdır.

Eski Gümrük Kanunu yürürlükte iken Danıştay, Gümrük Kanunu'nda dilekçenin itiraz mercilerine *verilmesinden* söz edilmediği, itirazın ilgili Gümrük Mü-

²⁶⁸ D.7. D.E. No,1985/1785, K. No.1985/2828, **Danıştay Dergisi**, (S.62-63, 1986), ss. 287-291.

²⁶⁹ Bkz., Gümrük Kanunu, (m, 3/2), Nura-Akçin, **a.g.e**, s.689.

²⁷⁰ D.7. D.E. No,1995/3812, K. No.1997/1131, **Danıştay Dergisi**, (S.94, 1998), ss. 444-446; VD DGK,E. No, 1982/2, K. No. 1982/2, **Danıştay Dergisi**, (S. 48-49, 1983), ss. 61-65; D.7. D.E. No, 1993/501, K. No. 1995/1371, **Danıştay Dergisi**, (S.91, 1996, ss. 669-672).

²⁷¹ İtiraz dilekçesinin ne şekilde düzenleneceğine ilişkin kanunda herhangi bir hüküm bulunmadığına göre, idare tarafından itiraz dilekçesinin yasa gereği inceleyip karara bağlaması gerekir. Dilekçede kıymetin yeniden artırılması yönünde bir talebin bulunması itiraz dilekçesinin niteliğini ortadan kaldırmaz. Bu nedenle dilekçenin itiraz dilekçesi olmadığı yönünde tesis edilen işlem yanlıştır. Bkz., D.7.D.E No,1980/1406,K.No.1983/536, **Danıştay Dergisi**, (S.52-53), ss. 339-341.

dürlüğü'ne yapılacağı'nın belirtilmesi ile yetinildiği²⁷², dolayısıyla dilekçenin doğrudan itiraz mercilerine verileceği veya itiraz mercii *kayıtlarına* geçirildiği tarihte itiraz edilmiş sayılacağı yolunda bir hükme yer verilmediği²⁷³ gerekçeleri ile, dilekçenin idare tarafından kayıtlara intikal edildiği tarihte değil, postaya verildiği tarihte itiraz yapılmış sayılacağı yönünde kararlar vermiştir²⁷⁴.

Yeni Gümrük Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile maddede değişiklik yapılmış ve ilgililerin gümrük idaresine *verecekleri* bir dilekçe ile düzeltme talebinde bulunabilecekleri hüküm altına alınmıştır²⁷⁵.

Gümrük Kanunu "verecekleri" ifadesini bu sefer madde metnine sokmuştur. Ancak Yeni Kanunun'da da dilekçenin doğrudan itiraz mercilerine verileceği veya Gümrük Müdürlüğünde kayda giriş tarihinin esas alınacağı yolunda bir hüküm yoktur. Eğer "verecekleri" ifadesinden hareketle itiraz tarihi olarak, dilekçenin idarenin *kayıtlarına* intikal ettirildiği tarih esas alınır, bu idarenin lehine yükümlünün aleyhine bir durum yaratacaktır. Çünkü bu durumda sürenin son gününde postaya verilen bir dilekçe, idarenin kayıtlarına süre aşıldıktan sonra geçirileceğinden, idare talebi süre yönünden reddedecektir²⁷⁶.

Ancak şunu belirtmek gerekir ki, "verecekleri" ifadesi yeni düzenlemelerle kanun metnine sokulmakla beraber, dilekçeyi idareye *verme* ile dilekçenin idare tarafından kayıt altına alınması kavramları, ifade ettikleri anlam bakımından farklıdır. Dilekçeyi *idareye verme* kavramını, idareye ulaştırmak amacıyla postaya verme şeklinde yorumlamak da pekala mümkündür. Kaldı ki, kanunda dilekçenin kayıt altına alındığı tarih şeklinde açık bir hüküm de yer almamaktadır. Bu du-

²⁷² İtirazlar bir dilekçe ile tahakkuku yapan idare kanalı ile bağlı bulunduğu Gümrük Müdürlüğü'ne yapılır. Eski Gümrük Kanunu, (m, 81).

²⁷³ Eski Gümrük Kanunu, (m, 78 vd).

²⁷⁴ Posta iade alındısının fotokopisinin 23.2.1993 tarihini taşıdığından, 8.2.1993 tarihinde tebliğ edilen ek tahakkuka karşı yapılan itiraza ilişkin dilekçenin en geç 23.2.1993 tarihinde ve 15 günlük süre içerisinde davalı idareye ulaştığının anlaşıldığı, iadeli taahhütlü olarak yapılan itirazlarda, dilekçenin postaya verildiği tarihte itiraz yapılmış sayılacağı, bu durumda dilekçenin kayıtlara intikal ettirildiği tarih olan 24.2.1993 tarihine göre tahakkukun kesinleştiğinden bahisle ödeme emri düzenlenmesinde mevzuata aykırılık bulunduğu gerekçesiyle iptal eden V.M., 5.11.1993 gün ve E.1993/189, K.1993/710 kararını oy birliğiyle onayan D.7. D.E. No, 1994628, K. No. 1996/364, **Danıştay Dergisi**, (S.92, 1997), s. 551-552; D.7. D.E. No, 1996/556, K. No. 1997/1695, **Danıştay Dergisi**, (S.94, 1998), ss. 454-456.

²⁷⁵ Gümrük Kanunu, (m, 242/1)

²⁷⁶ Ancak geçmişte başvurunun süre yönünden hesaplanmasında dilekçenin postaya verilmiş tarihi değil de kayıtlarına geçiş tarihini esas alarak başvuruyu süreden reddeden bir çok idari işlemin Danıştay'da idarenin aleyhine sonuçlandığı da unutulmamalıdır. Bkz., D.7.D.E.No, 1995/2548,

rumda eskiden olduğu gibi yükümlülerin lehine olarak itirazın, dilekçenin postaya verildiği tarihte yapılmış sayılacağını kabul etmek yerinde olacaktır.

7.3.5. İtirazın Karara Bağlanması

İtirazlar, Gümrük Başmüdürlüklerince 30 gün, Müsteşarlıkça 45 gün²⁷⁷ içerisinde karara bağlanır²⁷⁸. Her iki merciin aldığı kararlar da ilgili kişiye tebliğ edilir.

Gümrük Kanunu'nda Gümrük Baş Müdürlüğü ve Müsteşarlığın cevabının, 30 ve 45 günlük sürelerin geçmesinden sonra verilmesi ve cevabın tebliğ olduğu tarihte idari dava açma süresinin dolmuş olması halinde yeni bir idari dava açma süresinin işleyip işleyemeyeceği hakkında bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak idari yargının genel hükümleri çerçevesinde tebliğ olunan cevabın yeni bir dava açma süresi başlatacağını kabul etmek yerinde olacaktır²⁷⁹. İtirazın her iki idari merci nezdinde incelenmesi ve karara bağlanması ile ilgili prosedür hakkında da yine Gümrük Kanunu'nda ve Yönetmeliği'nde herhangi bir ayrıntı yoktur. Bu boşluğun da alınacak idari önlemlerle giderilmesi gerekmektedir²⁸⁰.

7.3.6. Mevcut Yasal Düzenleme İle İlgili Değerlendirmeler

İtiraz, tahakkuk ettirilen gümrük vergilerine karşı başvuru olan idari bir yoldur. Yasada belirtilen nedenlerin dışında idari itiraz mercilerine başvurmak mümkün değildir. Bu amaçla gerek Eski ve gerekse Yeni Gümrük Kanunu'nda itiraz nedenleri ve itiraz mercileri belirtilmiştir. Ancak bunun ne derece açık ve anlaşılır olduğu tartışmaya açıktır²⁸¹.

K.No. 1996/768, **Danıştay Dergisi**, (S.92, 1997), ss. 553-559; D.7.D.E.No:1996/556, K.No, 1997/1695, **Danıştay Dergisi**, (S.94, 1998), ss. 454-456.

²⁷⁷ Eski Kanun'da ise, itirazların Başmüdürlüklerce 2 ay, Genel Müdürlükçe 3 ay içerisinde incelenerek karara bağlanacağı hüküm altına almıştı. Bkz., Eski Gümrük Kanunu, (m, 81/2).

²⁷⁸ Gümrük Yönetmeliği, (m, 879).

²⁷⁹ Eski Gümrük Kanunu'nda da mevcut olan benzer eksikliği gidermek için Danıştay genel hükümlere giderek, bekleme süresi geçtikten sonra tebliğ olunan cevabın yeni bir idari dava açma süresi işleteceği yönünde kararlar vermiştir. D.7.D.5/10/1993, E.No.: 1990/5286, K.No, 1993/3947, için bkz., Candan, **a.g.e.**

²⁸⁰ Gerek idare ve gerekse de yükümlü açısından önemli olduğu halde kanun koyucu, itirazın incelenmesi, karara bağlanması, yükümlüye tebliği ile ilgili olmak üzere ayrıntılı hükümler getirmemiştir. Selahattin Tuncer, Gümrük Vergisi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları-II", **Yaklaşım Dergisi**, (Sayı 90, Haziran 2000), ss. 18-22.

²⁸¹ Danıştay bir olayda, eşyanın eksik çıkması nedeniyle, antrepo işletmecisi adına düzenlenen ödeme emrine karşı, idari itiraz yollarının kullanılamayacağını (idari itiraz sebepleri arasında yer almadığı için) genel hükümlere göre adli mercilere gidilmesi gerektiğini ifade etmiştir. D.7. D. E. No. 1985/406, K. No. 1991/888, **Danıştay Dergisi**, (S.82-83, 1992), s. 506-510.

Gümrük Kanunu'nda, cevap verme süresi içerisinde idare tarafından itirazla cevap verilmediği takdirde, bunu başvurunun reddi olarak kabul edip, bekleme süresi geçtikten sonra dava açılıp açılmayacağı da açık değildir.

Bilindiği gibi cevap vermede gecikmeler olmakla birlikte idari makamların başvuruları cevapsız bırakmaları mümkün değildir²⁸². Olaya İYUK açısından bakıldığında, eğer idari başvuru cevapsız bırakılırsa istem reddedilmiş sayılır ve bu red işlemine karşı dava açmak mümkündür²⁸³. Ancak Gümrük Kanunu'nda itiraz yolları, itiraz şekli ve itirazın şartları özel olarak düzenlendiğinden, bu noktada İYUK'un "idari makamların sükutu" ve "üst makamlara başvuruyu" düzenleyen hükümlerinin uygulanma olanağı yoktur. Danıştay'ın yorumu da bu şekildedir²⁸⁴.

Dolayısıyla idare tarafından verilmiş kesin ve yürütülmesi zorunlu bir karar bulunmadan yargıya gitme imkanı bulunmamaktadır. Bir başka ifadeyle idarece vaki itirazların karar bağlanmamış olması, itirazın zımnen reddedildiğini göstermez. Gümrük Kanunu'nun özelliği gereği, idarenin, itiraz üzerine bir işlem tesis etmesi ve bunun da kesin ve yürütülmesi zorunlu bir hale gelmesi için ilgisine tebliğ edilmesi gerekir. Aksi takdirde yükümlü aleyhine takip ve tahsile gidilmesi mümkün değildir. Bu ilkenin doğal bir sonucu da, Kanunda idareye tanınan süreler geçse dahi vaki itirazlar karara bağlanıp tebliğ edilmedikçe, ilgililerin itirazın zımnen reddedildiğinden bahisle yargı yoluna başvuramayacaklarıdır. Bu nedenle idarenin vereceği kesin kararın beklenmesi ve ardından dava açılması gerekir.

7.4. Tahlile İtiraz-İkinci Tahlil

Bu itiraz şekli gümrük vergisinin özelliğinden doğmaktadır. Buna göre, eşyanın tarife pozisyonunun dolayısıyla vergilerinin hesaplanması veya muaflik hükümlerinin uygulanması ile kısıntı ya da yasaklık hükümlerine tabi olup olmadığını tespit amacıyla yapılan kimyevi tahlil sonuçlarına karşı, tahlil sonucunun tebliğ tarihinden itibaren 15 günlük süre içerisinde Gümrük Baş Müdürlükleri nezdinde

²⁸² 1982 Anayasası, (m, 74)'de, dilekçe hakkı, siyasi haklar arasında saymış ve yapılan başvuruların sonuçlarının dilekçe sahiplerine yazılı olarak bildirilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

²⁸³ Bkz., İYUK, "İdari Makamların Sükutu", (m, 10/1,2). İlgili maddenin "bu madde hükümleri vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin tarh, tahakkuk ve tahsilinden ve bunların zam ve cezalarından doğan uyumsuzluklarda uygulanamayacağına ilişkin 10/3 üncü fıkrası" ise 18.6.1994 R.G tarihli 4001 sayılı kanunla yürürlükten kaldırılmıştır. Bunun için de bkz., **Lebib Yalkın, VUK Mevzuat-A, Kısım 2-Bölüm 1.**

²⁸⁴ D.7.D.E.No:1995/5687, K.No, 1996/3083, **Danıştay Dergisi**, (S.91, 1996), s. 369-372; D.7. D.E.No:1995/7513, K.No, 1997/1188, **Danıştay Dergisi**, (S.94, 1998), ss. 436-439.

yazılı olarak itiraz edilebilecektir²⁸⁵. Sözü edilen eşya için daha önce bir tahlil yapıldığı için bu tahlile de ikinci tahlil adı verilir. İkinci tahlil sonucu, eşyanın teknik özellikleri ve niteliklerinin belirlenmesi yönünden kesindir²⁸⁶.

7.5. Düzeltme Ve İtiraz Yollarına Birlikte Başvurulması

Yükümlüler düzeltme talebinde bulunurken aynı anda itiraz yoluna da başvurabilirler. Bir başka deyişle iki seçenek birlikte kullanılabilir. Nitekim Gümrük Kanunu'nda bunu engelleyen herhangi bir hüküm mevcut değildir²⁸⁷.

7.6. Gümrük Para Cezalarına İtiraz Ve Cezalarda İndirim

Gümrük vergisi yükümlülerine tanınan bir diğer imkan da para cezalarına karşı itiraz haklarının bulunması ve cezalarda indirim talebinde bulunabilmeleridir. Bu müessesede Yeni Gümrük Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile birtakım değişiklikler olmuştur. Bu nedenle aşağıda öncelikle eski düzenleme hakkında bilgi verilecek ardından da sırasıyla para cezalarına itiraz ve cezalarda indirim müesseseleri hakkında bilgi verilmeye çalışılacaktır.

7.6.1. Eski Düzenleme ile İlgili Değerlendirilmeler

Eski Kanunda, para cezalarına ilişkin uyuşmazlıklar, vergi uyuşmazlıklarından ayrı olarak düzenlenmiştir²⁸⁸. Ayrıca para cezasını gerektiren hükümlerin bir kısmının doğrudan gümrük vergisi ile ilgili olmayıp çeşitli biçimlerde kanunun ihlali nedeniyle uygulanmıştır. Eski yönetmelikte ise, idari aşamada çözümlenemeyen gümrük para cezası uyuşmazlıklarında başvurulabilecek yargı yerinin, işlemin yapıldığı yer Asliye Ceza Mahkemesi olduğu ifade edilmiştir²⁸⁹.

Nitekim zaman zaman çıkan uyuşmazlıklarda Danıştay da, gümrük para cezalarına yönelik itirazların, vergi mahkemesine değil, gümrük işlemlerinin yapıl-

²⁸⁵ Gümrük Kanunu, (m, 243/1); Gümrük Yönetmeliği, (m, 883, m, 884). Ayrıca Eski Kanun'a göre yapılan laboratuvar tahlilleri ve buna ilişkin yönetmelik değişiklikleri hakkında bilgi için bkz., Reşit Ata, "Gümrüklerde Laboratuvar Tahlili ile İlgili Yönetmelik Değişikliği", **Mükellefin Dergisi**, (Sayı 73, Ocak 1999), ss. 97-99.

²⁸⁶ Tuncer, Gümrük Uyuşmazlıkları-II, **a.g.e**; Gümrük Yönetmeliği, (m, 887).

²⁸⁷ Yercı, a.g.m.

²⁸⁸ Eski Gümrük Kanunu, (m, 146-149).

²⁸⁹ Eski Kanunun yürürlükte olduğu dönemde Asliye Ceza Mahkemeleri'nde görüşülüp Yargıtay'da temyiz edilen gümrük para cezalarına ilişkin örnek olaylar için bkz., Yargıtay 7. Ceza Dairesi, 11.11.1993 Tarih, E. 1993/3219, K. 1993/6258; Yargıtay 7. Ceza Dairesi, 9.5.1994, Tarih, E. 1994/3307, K. 1994/5436; Yargıtay 7. Ceza Dairesi; Yargıtay 7. Ceza Dairesi, 5.7.1994 Tarih, E.

dığı yerdeki asliye mahkemesine yapılması gerektiği, gümrük para cezalarına ilişkin itirazları Vergi Mahkemelerinin görev yönünden reddetmeleri gerektiği yönünde kararlar vermiştir²⁹⁰.

Eski Gümrük Kanunu'nun uygulandığı dönemde; genel bütçeye, il özel idarelerine ve köylere ait vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ile bunların zam ve cezaları hakkındaki uyuşmazlıkların hiçbir istisnaya yer vermeden vergi mahkemeleri tarafından çözümleneceğini öngören İYUK'un açık hükmü karşısında²⁹¹, gümrük para cezalarına ilişkin uyuşmazlığın, ayrı mahkemelerde çözümünün öngörülmesi tartışmalara sebep olmuştur²⁹².

Yeni Gümrük Kanunu ile bu karmaşa ortadan kaldırılmış gibi gözükmemektedir. Çünkü Yeni Gümrük Kanunu'nda ve Yönetmeliği'nde, Eski Yasa'da yer alan, gümrük para cezalarına karşı itirazların asliye ceza mahkemelerinde çözüleceğine ilişkin açık bir hükme yer verilmediği gibi, zımnen de olsa gümrük para cezalarına karşı da idari yargı mercilerine başvurulması gerektiği hüküm altına alınmıştır²⁹³. Bir başka deyişle Yeni Gümrük Kanunu'na göre, gümrük vergileri ile gümrük para cezalarına yapılacak itirazların reddi halinde, bu kararlara karşı *idari yargıda* dava yoluna gidileceği hükme bağlanmış ve bu alanda yaşanan karmaşa da bu şekilde ortadan kaldırılmıştır. Yeni Gümrük Kanunu'ndaki düzenleme hakkında aşağıda detaylı bilgi verilmeye çalışılacaktır.

7.6.2. Yeni Düzenlemenin Değerlendirilmesi

Yeni Gümrük Kanunu'nda, para cezalarına itiraz ile cezalarda indirim *birlikte* düzenlenmiştir²⁹⁴. Ancak bu düzenleme son derece karmaşıktır. Bu sebeple olayı “gümrük cezalarına karşı itiraz” ve “itirazın düşmesi ve cezalarda indirim” şeklinde iki ayrı başlık altında incelemekte yarar vardır.

1994/5418, K. 1994/7935; Yargıtay 7. Ceza Dairesi, 5.3.1992 Tarih, E.1991/10666, K. 1992/1655; Yargıtay 7. Ceza Dairesi, 25.5.1993 Tarih, E. 1993/2032, K. 1993/3286.

²⁹⁰ DVDDGK, E.No: 1992/143, K.No, 1993/67, **Danıştay Dergisi**, (S.88, 1994), ss. 135-140.

²⁹¹ İYUK, (m, 6).

²⁹² 1986 yılında Uyuşmazlık mahkemesi bir kararında (21.12.1986 Tarih ve 19318 Sayılı R.G'de yayınlanmıştır), Vergi Mahkemesi Asliye Ceza Mahkemesi arasında, matrah farkından kaynaklanan gümrük para cezasına ilişkin davanın Asliye Ceza Mahkemesinde görülmesin yönünde bir karar vermiştir. Ancak bu konuda tek düze bir uygulamanın olmadığı söylenmektedir. Bkz., Yılmaz, Gümrük Vergisi Uyuşmazlıkları, **a.g.e.**

²⁹³ Gümrük Kanunu, (m, 244), Gümrük Yönetmeliği, (m, 888).

²⁹⁴ Bkz., Gümrük Kanunu, (m, 244); Gümrük Yönetmeliği, (m, 878, m, 888)

Buna göre, öncelikle yükümlüler, gümrük cezalarına karşı, 7 gün içinde kararı alan gümrük idaresinin bağlı bulunduğu Gümrük Baş Müdürlüğü, ilk kararı alanın Gümrük Baş Müdürlüğü olması durumunda da 15 gün içinde Gümrük Müsteşarlığı nezdinde itiraz edebilecektir. Daha açık bir ifade ile gümrük para cezalarında ilk itiraz merciinin Gümrük Müdürlüğü değil, Gümrük Baş Müdürlüğü veya Gümrük Müsteşarlığı olduğunu söylemek mümkündür. Burada üzerinde durulması gereken birkaç nokta bulunmaktadır. Yeni Gümrük Kanunu'nda gümrük para cezalarına kimin karar vereceği yolunda bir hüküm bulunmamaktadır.

Yeni Gümrük Yönetmeliği ise ceza kararlarının, gümrük işleminin yapıldığı gümrük idare amiri tarafından verileceği yolunda hüküm içermektedir²⁹⁵. Dolayısıyla gümrük işlemleri Gümrük Müdürlükleri ve daha alt idarelerce yapıldığından, para cezası kararlarına itirazların, kural olarak, Gümrük Baş Müdürlüklerine yapılacağı söylenebilir.

Öte yandan gerek Gümrük Kanunu ve gerekse de Gümrük Yönetmeliğinde açıklık olmayan bir diğer husus da itirazlara ait dilekçelerin, doğrudan Gümrük Başmüdürlüklerine veya Gümrük Müsteşarlığına mı verileceği, yoksa, işlemi yapan idare kanalıyla mı gönderileceğidir. Dolayısıyla bu konu uyuşmazlıklara neden olacak gibi gözükmektedir.

Bu konuda Eski Gümrük Kanunu'nda da açık bir hüküm olmamasına karşın, Eski Gümrük Yönetmeliğinde para cezalarına itirazların, kararı veren gümrük idaresi kanalıyla Gümrükler Başmüdürlüğüne veya Gümrükler Genel Müdürlüğüne yapılacağı hükmü ile konuya açıklık getirilmiş ve böylece uyuşmazlıkların çıkması önlenmişti²⁹⁶.

Öte yandan, itirazlara ait dilekçenin doğrudan Gümrük Başmüdürlüklerine veya Gümrük Müsteşarlığına verilmesi yanında *posta yoluyla taahhütlü olarak gönderilmesinin* de mümkün olduğu yolunda Danıştay'ın istikrar kazanmış kararları mevcuttur²⁹⁷.

²⁹⁵ Gümrük Yönetmeliği, (m, 874).

²⁹⁶ Bkz., Eski Gümrük Yönetmeliği, (m, 440).

²⁹⁷ D.7.D. 16.9.1994 tarih ve E.1991/3014, K. 1994/4139; D.7.D. 1.4.1996 tarih ve E.1995/3457, K. 1996/1279 sayılı kararları için bkz., Selman Aydın, "4458 Sayılı Gümrük Kanunu'na Göre Gümrük Para Cezalarında İdari İtiraz Yolu ve Görevli Yargı Yeri", **Yaklaşım Dergisi**, (Yıl 8, Sayı 91, Temmuz, 2000), ss. 215-221.

Cezalarda indirim ise, Gümrük Kanunu'nda VUK'na paralel ancak daha dar kapsamlı olarak düzenlenmiştir²⁹⁸.

Buna göre, Gümrük Kanunu hükümlerine aykırı hareket edenlere kesilen para cezalarına karşı, idari yargı mercilerine itiraz yoluna gidilmeden ve para cezalarının tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içerisinde sözü edilen cezanın ilgili kişi tarafından ödendiği veya ödeneceği yazılı olarak gümrük idaresine bildirildiği ve bu miktarın ceza kararının tebliğ tarihinden itibaren iki ay içerisinde ödendiği hallerde ilgili kişinin yapmış olduğu itiraz düşecek, kesilen para cezası üçte bir noksanı ile tahsil edilecektir²⁹⁹. Ceza süresinde ödenmediği takdirde karar kesinleşmiş olacak ve para cezası indirimsiz olarak tahsil edilecektir³⁰⁰.

Bu para cezalarının ihtilaf konusu yapılmadan ödenmesini teşvik eden olumlu bir düzenlemedir. Bu şekilde ilgili kişilerin itiraz hakkı da düşmüş olacaktır.

7.7. İdari Aşamada İtiraz Mercileri

7.7.1. Genel Kurallar

Gümrük vergisi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesinde baş vurulacak idari merciler Gümrük Müdürlükleri, Gümrük Baş Müdürlükleri ve Gümrük Müsteşarlığı şeklinde hiyerarşik bir sıra takip eder.

Bu kademelerden ilkinde baş vurup bir karar almadan bir sonraki mercie itiraz olanağı olup olmayacağı konusunda kanunda bir açıklık bulunmamakla beraber, Danıştay'ın geçmiş uygulamaları, ilk itiraz mercii tarafından bir karar alınmadan bir sonraki mercie itiraz olanağının bulunmayacağı şeklindedir³⁰¹.

İtirazın yetkisi bulunmayan idare tarafından reddedilmesi mümkün değildir³⁰². Her idari merci kendisine yapılan itirazın öncelikle süresinde ve usulüne uygun olup olmadığını karara bağlamak durumundadır.

²⁹⁸ Tuncer, Gümrük Uyuşmazlıkları-II, a.g.e.

²⁹⁹ Eski Gümrük Kanunu'nun 160 ıncı maddesinde de yer alan "cezalarda indirim" hükmü Yeni Gümrük Kanunu'na da yansıtılmıştır. Tek değişiklik ise yeni gümrük kanununun da 2 ay olarak belirlene sürenin, eski kanunda 3 ay şeklinde hüküm altına alınmasıdır. Bilgi için bkz., Şükrü Kızılot, "Gümrük Vergisi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları-5", **Hürses**, 14 Aralık 1998.

³⁰⁰ Gümrük Yönetmeliği, m, 888.

³⁰¹ D.7. D.E. No, 1979/389, K. No. 1981/1301, **Danıştay Dergisi**, (S.46-47, 1982), s. 232-236.

³⁰² Bu hususta örnek bir uygulama için bkz., D.7. D. E. No. 1980/278, K. No. 1981/290, **Danıştay Dergisi**, (S.44-45, 1982), ss. 357-359.

Dolayısıyla süre aşımı olup olmadığına karar vermek kendisine itirazda bulunulan idare hangisi ise ona aittir.

7.7.2. İtiraz Mercileri

Gümrük uyuşmazlıklarında başvurulacak ilk idari merci Gümrük Müdürlüğü'dür. Gümrük Müdürlüğü kararını 30 gün içinde vererek bunu ilgiliye tebliğ etmek zorundadır.

Gümrük Müdürlüğü'nün kararına karşı 7 gün içinde yükümlüler bağlı oldukları Gümrük Baş Müdürlükleri nezdinde itirazda bulunabilirler³⁰³. Gümrük Baş Müdürlüğü de yine 30 gün içerisinde kararını vererek bunu yükümlüye tebliğ eder. İdari aşama açısından bu kararın kesin olduğunu söylemek mümkündür³⁰⁴.

Gümrük Müsteşarlığı da gümrük uyuşmazlıklarının çözümünde idari merci olabilmektedir. Bu ikinci kademenin bir devamı sayılabilir. Çünkü yasaya göre, ilk kararın alındığı idarenin Gümrük Baş Müdürlüğü olması durumunda bu karara karşı 15 gün içerisinde Gümrük Müsteşarlığı nezdinde itirazda bulunulabilir ve Müsteşarlık ise 45 gün içerisinde bu itirazı inceleyerek karara bağlamak durumundadır. Böylece artık Eski Kanunun'da ifade edilen Gümrükler Genel Müdürlüğü ile Kontrol Genel Müdürlüğü'nün itiraz mercii olarak yetkileri kalmamıştır³⁰⁵.

³⁰³ Gümrük Kanunu, KDV Kanunu, Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, İhracatın ve Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerin Teşvik Mevzuatı ve AATUHK'un gümrüklerde uygulanmasından doğan ve idari yargı mercilerinde Gümrük İdareleri aleyhine açılan davalarda, Müsteşarlık adına savunma, itiraz, temyiz, karar, düzeltme ve süre uzatımı dilekçeleri vermek üzere davaların takibine ilişkin görev ve yetkiler Gümrükler Baş Müdürlükleri'ne devredilmiştir. (485 sayılı KHK'nin 541 sayılı KHK ile değişik 22. maddesi uyarınca yayınlanan "Yetki Devri" başlıklı 1 Seri Nolu Gümrük Genel Tebliği). Başmüdürlükler bu yetkilerini bağlantılı idarelerin hepsine veya bir bölümüne kısmen veya tamamen devredebileceklerdir. Bkz., Güner, **a.g.e.**

³⁰⁴ Gümrük Baş Müdürlüğü ve Gümrük Genel Müdürlüğü'nün itiraz üzerine verdiği kararlara karşı ikinci bir itiraz yolu öngörülmemiştir. D.7.D.E.No:1995/5687, K.No, 1996/3083, **Danıştay Dergisi**, (S.91, 1996), ss. 369-372.

³⁰⁵ Eskiden, itiraz mercileri sırasıyla, Gümrük Müdürlüğü, Gümrükler Baş Müdürlüğü ve Gümrükler Genel Müdürlüğü, milletlerarası anlaşmaların yanlış tatbik edilmesi veya hiç tatbik edilmemesi, muaflik hükümlerinin yerine getirilmemiş veya yanlış uygulanmış olması ve eşyanın menşeinin yanlış tespit edilmesi sebeplerinden çıkan uyuşmazlıklarda ise Gümrük Kontrol Genel Müdürlüğü idi. (Kontrol Genel Müdürlüğüne itiraz yolu Eski Kanununun 84 üncü maddesine 18/4/1983 gün ve 2817 sayılı kanunla eklenen son fıkra ile getirilmişti). Bkz., Tuncer, Gümrük Uyuşmazlıkları-II, **a.g.e.**; Eski Gümrük Kanunu, (m,80); Şükrü Kızılot, "Gümrük Vergisi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları-3", **Hürses**, (12 Aralık 1998); Yılmaz, **Gümrük Vergisi Uyuşmazlıkları, a.g.e.**; Candan, Gümrük Vergisinde İdari, **a.g.e.**

7.7.3. Fazla Alınan Verginin İadesinde Yetkili İtiraz Mercii

Gümrük Kanunu'nda fazla alınan vergilerin iadesine yönelik itirazlara rakam itibariyle cevap vermeye yetkili idareler belirtilmiştir³⁰⁶.

Eğer bir idari birim örneğin Gümrük Müdürlüğü, rakam itibariyle karar vermeye yetkili değilse, kendisine yapılan itirazı yetkili idari makama göndermek zordur. Cevap vermeye yetkili olmayan idari makamın cevap vermesi İYUK'na göre, idari merci tecavüzü sayılır³⁰⁷.

İYUK gereği, yetkili olan idari makam tarafından bir karar verilmeden idari yolun tüketildiğini söylemek mümkün değildir. Böyle bir durumda yani yetkili olmayan idari merci tarafından verilen karar mahkemeye intikal etse bile, mahkemenin dosyayı merciine göndermesi gerekir. Bunu yapmayıp mahkemenin karar vermesi uygun olmayacaktır. Nitekim geçmiş dönemlerde bu hususta idare ile mükellefler arasında çıkan birçok uyuşmazlık bu şekilde çözümlenmiştir³⁰⁸.

7.7.4. İtiraz Mercileri Arasındaki Hiyerarşik İlişki

Gümrük Kanunu'nda, gümrük idaresinin aldığı kararlara karşı hiyerarşik olarak bu idarelerin *bağlı bulunduğu* başmüdürlük nezdinde itirazda bulunulacağı ifade edilmektedir.

Tahakkuku yapan idarelerin bağlı bulunduğu Gümrük Baş Müdürlükleri, Gümrük Yönetmeliği'nin 81 nolu ekinde gösterilmiştir. Ancak Gümrük Yönetmeliği'nde listesi verilen Gümrük Baş Müdürlükleri bünyesinde ve bunlara bağlı kuruluşlar arasında Gümrük Müdürlükleri, Gümrük Baş Memurlukları ve Gümrük Memurlukları yer aldığından, bu birimlerden hangisinin hiyerarşik olarak hangisine bağlı bulunduğu tartışmalara yol açmaktadır. Örneğin, Yönetmelikte Ankara Gümrük Baş Müdürlüğü'nün bünyesinde yer alan Ankara Mürted Gümrük Baş Memurluğu tarafından yapılan tahakkuk işlemine karşı yine Ankara Gümrük Baş Müdürlüğü'nün bünyesinde bulunan bir başka birim olan Ankara Tır Gümrük Müdürlüğü'ne mi yoksa Ankara Gümrükleri Baş Müdürlüğüne mi itiraz edileceği, ya da Kemer Gümrük İdare Memurluğu kararına karşı Antalya Gümrük Müdürlü-

³⁰⁶ Bkz., "fazla alınan vergilerin iade edilmesi" kısmı.

³⁰⁷ İYUK, (m, 14-15).

³⁰⁸ D.7.D. E. No. 1995/977, K.No: 1996/4177, **Danıştay Dergisi**, (S.91, 1997), ss. 372-374; D. 7. D. E.No: 1995/5615, K. No: 1996/2168, **Danıştay Dergisi**, (S.92, 1997, ss. 542-546).

ğü'ne mi yoksa her iki birimi de bünyesinde bulunduran Antalya Gümrükler Baş Müdürlüğüne mi itiraz edileceği tartışmalıdır. Bu örnekleri çoğaltmak mümkündür.

Danıştay böyle bir durumda yorumu, tahakkuka yetkili Baş Memurlukça yapılan tahakkuk işlemine karşı yetkili itiraz merciinin kanunen Gümrük Müdürlüğü olması gerektiği, her ne kadar bu iki kuruluş arasında hiyerarşik bir bağlantı mevcut olmadığı görülmekte ise de kanunda ifade edilen "bağlı bulunma" ibaresi ile itirazların incelenmesi yönünden yetkili ve görevli merciin belirtilmesi amacına yönelik bir ilişkinin kast edildiği, aksi bir yorumun gümrük vergisi tahakkukuna karşı yapılacak itirazın yetkili Gümrük Müdürlükleri dışında bir merci sonucunu doğuracağı, bu şekilde bir uygulamanın da Gümrük Kanunu ve Gümrük Yönetmeliği'nin itiraz mercilerini düzenleyen hükümlerine aykırı olduğu şeklindedir³⁰⁹.

Bu husus ileride de idare ile mükellef arasında uyuşmazlıklar yaratacak gibi gözükmektedir.

7.8. İdari Yargıya Başvurulması

Gümrük vergisi uyuşmazlıklarının idare ile yükümlü arasında barışçıl yollarla çözümlenmesi mümkün değilse, yükümlülere idari yargı yoluna başvuru yolu açık tutulmuştur³¹⁰. Bu yol hem gümrük vergileri hem gümrük para cezaları hem de gümrük idarelerinin diğer idari kararları için geçerlidir.

İlke olarak Gümrük Baş Müdürlükleri ile Gümrük Müsteşarlığı kararlarına karşı işlemin yapıldığı Gümrük Müdürlüğü'nün veya Gümrük Baş Müdürlüğünün bulunduğu yerdeki idari yargı mercilerine baş vurulur³¹¹. Daha önce de ifade edildiği gibi yeni kanun, gümrük para cezalarına yapılacak itirazların reddine ilişkin işlemlere karşı yargı yoluna baş vurma konusunda köklü değişiklikler getirmiş, gümrük para cezalarına karşı da idari yargı mercilerine başvurulması gerektiğini hüküm altına almıştır. Bu idari davayı avukat olmayan vekilin ve gümrük müşavirinin açması mümkün değildir. Davanın bizzat mükellef, resmi ve özel kuruluşların temsilcileri, kurum avukatları veya avukat tayin edilen kimseler tarafından açılma-

³⁰⁹ D.7.D.E.No: 1984/3648, K. No: 1984/1721, **Danıştay Dergisi**, (S.56-59, 1985), ss. 238-240.

³¹⁰ Şükrü Kızılot, "Gümrük Vergisi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları-4", **Hürses**, (13 Aralık 1998); Gümrük Kanunu, (m, 242-243); Gümrük Yönetmeliği, (m, 880); D.7.D.E.No,1996/864, K.No,1997/2053, **Danıştay Dergisi**, (S.94, 1998), ss. 440-443.

³¹¹ Gümrük Yönetmeliği, (m, 880).

sı gereklidir³¹². Zira bundan sonra başlatılan muameleler idari olmaktan çıkmakta yargı yolu başlatılmış olmaktadır.

Gümrük Kanunu idari yargıya başvuruyu da *itiraz* başlığı altında düzenlemiştir. Buna göre, yükümlüler, gümrük idaresine verdikleri beyanname ve bu beyanname eki bilgi ve belgeler esas alınmak suretiyle kendileri tarafında hesaplanan gümrük vergilerine karşı itirazda bulunamazlar³¹³. Bu kısıtlama hem idari merciler hem de yargı mercileri için geçerlidir³¹⁴.

İdari yargı mercilerine yapılan itirazda, gümrüğe itiraz sırasında kullanılan bilgi ve belgeler dışında herhangi bir bilgi ve belge kullanılamaz³¹⁵. Savunma hakkını kısıtlayan bu hüküm tartışma konusu yapılabilir³¹⁶. Ancak gümrük idaresinin alacağı kararları belki de etkileyebilecek bu bilgi ve belgelerin idareye ibraz edilmesinin idari yargı sürecini gerektirmeyebileceği de düşünülebilir³¹⁷.

Teessüs eden içtihadı göre, gümrük vergisi yükümlüleri, gümrük idaresi nezdinde yapmış oldukları *düzeltilme talebi* ile *itirazlar* sonuçlanmadan, idari yargı mercileri nezdinde itiraz yoluna gidemezler.

Gümrük Baş Müdürlükleri ile Gümrük Müsteşarlığı'nın kararlarına karşı bu kararların tebliğ tarihinden itibaren, özel yasalarında ayrı bir süre öngörülmemiş olduğundan 30 gün içinde *işlemin* yapıldığı Gümrük Müdürlüğü'nün veya Gümrük Başmüdürlüğü'nün bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi nezdinde dava açılır³¹⁸. Söz konusu *işlemden* ise, idari davaya konu olan (para cezası kararına yapılan itiraz üzerine verilen) red işlemini değil, ilk ceza kararının alınmasına yönelik işlemin anlaşılması gerekmektedir. Dava açıldıktan sonra ise bilinen normal idari yargılama prosedür takip edilir.

Gümrük Kanunu'na göre, idari yargı mercilerine başvurulması bu kararın idare tarafından uygulanmasına engel oluşturmaz. Bu şekliyle "vergiye karşı itiraz,

³¹² Bir olayda Vergi Mahkemesi, 1136 Sayılı Avukatlık Kanunu'nun 35 inci maddesi gereği avukat olmayan umumi vekil tarafından davacı adına dava açılmasını mümkün olmadığı yönünde karar vermiştir. 18.10.1983 gün ve 1335 sayılı Vergi Mahkemesi kararı için bkz., Danıştay .7. D. E. No. 1983/1469, K. No. 1985/39, **Danıştay Dergisi**, Sayı 60-61, 1986, ss. 326-327. (Danıştay Vergi Mahkemesini bu yöndeki kararını *bir başka gerekçe ile reddetmiştir*).

³¹³ Gümrük Yönetmeliği, m, 882.

³¹⁴ Tuncer, Gümrük Uyuşmazlıkları-II, **a.g.e.**

³¹⁵ Gümrük Yönetmeliği, m, 880.

³¹⁶ Tuncer, Gümrük Uyuşmazlıkları-II, **a.g.e.**

³¹⁷ Nural-Akçin, **a.g.e.**, s.693.

³¹⁸ Mükellef ile idare arasında yaşanan ve yargıya intikal eden bir örnek olay için bkz, "İthalatçılar Maliye ile Mahkemelik", **Muhasebe-İşletme Finans Dergisi**, (Sayı 58, Ocak 1991), ss. 49-52.

icrayı durdurmaz” ilkesinin gümrük vergileri için de geçerli olduğu söylenebilir. Bu hükmü gümrük para cezaları açısından değerlendirirsek, para cezalarına yapılan itirazların reddine ilişkin kararların iptali istemi ile idari yargı yerine dava açılması, bu kararların yürütülmesini durdurmaz. Bir başka ifadeyle itirazın reddine dair kararlara karşı dava açılması, para cezalarının AATUHK hükümleri uyarınca cebren tahsili yoluna gidilmesine engel oluşturmaz. Cebren tahsili durdurmanı yolu, idari yargıda açılacak davada yürütmeni durdurulmasını talep edilmesi, idari yargı yerinin de bu yönde bir karar vermesidir.

Bu hüküm gümrük idaresinin, *genel idari mahkemelerin* görev alanına giren işlemleri için doğru bir çıkarım niteliğindedir³¹⁹. Ancak, *özel görevli idari mahkemelerde* (vergi mahkemesi) ise, tarh edilen vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler ile bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemi durur³²⁰. Bir başka ifade ile Vergi Mahkemesinde dava açılması, verginin tahakkukunu mahkeme kararına göre dava sonuna kadar ertelemekte ve bu doğal olarak tahsil işlemi de durdurmaktadır.

İYUK'un bu hükmüne karşılık, Gümrük Kanunu “para cezalarının idari itirazın red kararı ile sonuçlanmasından sonra karara bağlanacağını, idari yargı yerlerine başvurulmasının gümrük idarelerinin ceza uygulamasını *engellemeyeceğini* öngörmektedir³²¹. Bu durumda aynı zamanda bir usul kanunu da olan Gümrük Kanunu'nun İYUK'un ilgili hükmüne bir istisna getirdiğini kabul etmek gerekecektir. Diğer bir deyişle, Gümrük Kanunu, bu haliyle istisnayı istisnası olarak genel kurala dönüşü ifade etmektedir. Dolayısıyla gümrük vergilerinden kaynaklansa dahi gümrük para cezalarına karşı yargı yerlerine başvuru, bu cezaların tahsiline engel oluşturmayacaktır³²².

Ancak bu kabul tarzı ise ortaya ilginç bir durum çıkarmaktadır. Şöyle ki, ek tarhiyat ve ek tarhiyata sıkı sıkıya bağlı ceza uygulaması şeklindeki iki idari işle-

³¹⁹ Genel görevli idare mahkemelerinin görev alanına giren davalarda yürütmenin durdurulması talebinde bulunulmadıkça söz konusu davaya ilişkin kararın idare tarafından yürütülmesine devam edilir. Yürütmenin durdurulması kararı verilmesi için, idari işlemin uygulanmasın halinde telafisi güç ve imkansız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması gereklidir. Bkz., İYUK, (m, 27/1,2).

³²⁰ İYUK, (m, 27/3)

³²¹ Gümrük Kanunu, (m, 232, 234).

³²² Eski düzenlemede ise gümrük para cezaları adli ceza niteliğinde idi. Adli cezaların ise ceza mahkemesi kararları kesinleşmeden önce infaz (tahsil) edilemeyeceği, ceza yargılama usulünün bir kuralıdır.

min de dava konusu yapılmasında asıla ilişkin uyuşmazlık, aslın tahsilatını durdururken, tahsilatı duran asla bağlı olarak uygulanacak olan cezanın tahsilatı dava açılmasına karşı durmayacaktır. Nitekim, Gümrük Kanunu'nda itiraz nedenleri sayılırken *idari kararlar* ile *gümrük vergileri ve cezaları* ayrı birer itiraz nedeni olarak sayılmış, dolayısıyla verginin tarh edilmesi şeklindeki idari işlem ile idari kararlar arasında bir ayırım yapılmıştır. Aynı şekilde yargı kararlarının kısmen ya da tamamen idare lehine kesinleşmesi durumunda itiraz edilerek ihtilaf yaratılan tarih ile alacağın kesinleştiği tarih arasında geçen süre için kesinleşen kısma gecikme faizi uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu hükümler vergi mahkemesinde dava açılmasının tahsil işlemini durduracağını göstermektedir. Aksi bir yorum, tahsil edilen vergiden bir de gecikme faizi almak demektir. Kaldı ki, bağlantılı oldukları için (İYUK, m, 38-42) aynı mahkemede görüşülmesi ve hatta aynı dilekçe ile tek bir dava konusu bile edilmesi (İYUK, m, 5) mümkün olan *vergiye ve cezaya* ilişkin uyuşmazlıkların birlikte değerlendirilmesi mümkündür³²³.

Sonuç olarak, Gümrük Kanunu'nda yer alan "ceza uygulanmasını engellemez" ifadesi, cezanın hesaplanıp yükümlüye tebliğ edilmesi, kesinleşmesi ifadesi ise mahkeme kararının sonucuna bırakılması şeklinde dar yorumlanırsa bu Gümrük Kanunu, İYUK ve yükümlü hukuku açısından daha doğru olur. Böylece idari itirazın reddi üzerine vergi mahkemesinde dava açıldığında, *verginin* de *cezanın* da tahsil işlemi durmuş olur³²⁴. Aksi takdirde mevcut yasa hükmü bu şekilde uyuşmazlık yaratmaya elverişlidir. Çünkü bir kere idari davalarda yetkili yargı yerinin belirlenmesi ile ilgili kurallar İYUK da düzenlenmesine rağmen (İYUK, m, 32-37), Gümrük Kanunu'nda yetkili idari yargı yeri *ayrıca* belirlenmiştir.

Öte yandan gümrük para cezalarından bir kısmı gümrük vergileri ile bağlantılı olmayıp, bir tür *idari para cezası* niteliği taşıması nedeniyle bu cezalardan kaynaklanan davalarda idare mahkemelerinin mi yoksa vergi mahkemelerinin mi görevli olacağı hususları açık değildir. Bu sebeple, öncelikle "alınan kararlara karşı idari yargı mercilerine başvurulması, bu kararın idare tarafından uygulanması-

³²³ Bu görüşün ayrıntıları için bkz., Cahit Yerci, "Gümrük Vergilerine Dava Açılması Ceza Uygulamasının Engellemez mi?", *Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog Dergisi*, (Sayı 156, Nisan 2001), ss. 77-80.

³²⁴ Bkz., Yerci, Gümrük Vergisine Dava Açılması, a.g.e.

na engel olmaz” hükmünün daha açık bir hale getirilmesi en azından genel görevli idare mahkemeleri ile özel görevli idare mahkemeler ve bunlara ilişkin yürütmenin durdurulması prosedürünün açık bir şekilde yeniden düzenlenmesinde yarar vardır³²⁵.

Yeni düzenleme ile idari para cezasına dönüştürülen gümrük para cezaları için idari yargılama usulü doğrultusunda bir kural getirilmiştir. Ancak yeni düzenlemenin yürütmeni durdurulması istemlerinin artmasına sebep olacağı gibi, bir gümrük para cezası için karar aşamasında ayrı, tahsilat aşamalarının (ödeme emri, haciz, cebren satış) her biri için ayrı davaların açılmasına yol açacağı açıktır. Bu ise yargının yükünü daha da arttıracaktır³²⁶.

8. Gümrük Vergilerinde Cezalar

Gümrük suç ve cezaları vergi ceza hukukunun bir alt dalıdır³²⁷. Gümrüklerle ilgili cezalar, işlenen suçların *ağırlık* derecesine göre üç gruba ayrılır.

Birinci grup cezalar, 1918 Sayılı Kaçakçılığın Men ve Takibine Dair Kanun kapsamına girer, hapis ve para ve cezasını gerektirir³²⁸. İkinci gruba, Türk Ceza Kanunu kapsamına giren ve hapis cezası, para cezası ve kaçırılan malların müsaderesi şeklindeki cezalar girer. Son grup cezalar ise, Gümrük Kanunu’nda düzenlenen gümrük cezalarıdır³²⁹.

Bu üç gruba giren cezalar arasında yakın ilişki ve bağlantı bulunmaktadır. Ancak biz bu kısımda çalışmanın kapsamı itibariyle ilk iki gruptaki ceza türünden esas ve mahiyet itibariyle farklı olan gümrük vergileri ile ilgili cezalar üzerinde duracak, yeri geldikçe öteki cezalardan da bahsetmeye çalışacağız. Konu bu açıdan VUK’nda düzenlenen ceza hükümleri ile bağlantılıdır³³⁰.

³²⁵ Gümrük vergisi eşyanın gümrükten çekilmesi anında ödenmesi gereken ve gecikmeye tahammülü olmayan bir vergi olduğundan verginin öncelikle ödenmesi ve itirazın vergi tahsilatını geciktirmemesi gerektiği görüşü için bkz., Tuncer, Gümrükler, **a.g.e.**, s.235.

³²⁶ Aydın., **a.g.e**

³²⁷ Tuncer, **a.g.e.**, s.263.

³²⁸ 7.1.1932 Tarih ve 1918 Sayılı Kaçakçılığın Men ve Takibine Dair Kanunun bazı hükümleri Yeni Gümrük Kanunu’nun yürürlüğe girmesi ile kaldırılmıştır. Ancak içerdiği ceza hükümleri açısından özellik arz eden bir ceza kanunudur. Ancak, yetmiş yıl önce yayınlanmış sert hükümler içeren anti demokratik bir yasa olarak eleştirilmektedir. Bkz., İhap Subaşı, “Gümrüklerimiz”, **Dünya Gazetesi**, (24 Şubat 2000).

³²⁹ Gümrük Kanunu. (m, 231-241); Ahmet Burçin Yereli, “Adli Yargının Görev Alanına Giren Vergi Suç ve Cezaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, (Sayı 237, Mayıs 2001), ss. 113-116.

³³⁰ Bkz., VUK, Dördüncü Kitap.

Ancak gümrük vergilerindeki cezalar ile VUK'u kapsamına giren vergilere ait cezalar arasında yapısal farklılıklar bulunduğunu da belirtmek gerekir. Bu nedenle de her iki tür vergi cezası ayrı kanunlar içerisinde düzenlenmişlerdir³³¹.

8.1. Genel Açıklamalar

Gümrük kurallarına aykırı hareket edilmesi halinde uygulanacak cezalar konusunda AB Gümrük Kodu'nda ortak bir uygulama getirilmemiştir. Bu nedenle üye ülkelerin hepsi kendi milli kanunlarına göre ceza uygulaması konusunda serbesttirler³³². Ülkemizde de Gümrük Kanunu'na göre, ithal edilen eşya için bildirilen nitelik ve niceliklerin, muayene ve denetleme sonucunda, gerçeğe uygun olmadığı saptandığında, belirtilen fark ve noksanlıkların gümrük vergisi ve ona bağlı diğer vergi, resim ve harçları tahakkuk ettirmekle beraber, bir de duruma göre değişen bir para cezası alınır³³³.

Gümrük Kanunu'nda gümrük idareleri tarafından kesilecek para cezaları düzenlenirken, Eski Kanununun hükümlerinden geniş ölçüde yararlanılmış, Kanunda yer alan maktu usulsüzlük cezalarının zaman içerisinde anlamsız hale gelmesini önlemek için de bu cezaların VUK uyarınca her yıl yeniden değerlendirilmesinde artırılması öngörülmüştür.

Dikkat edilmesi gereken şey, Gümrük Kanunu'nda düzenlenen cezaların gümrük vergileri ile ilgili olduğudur. Çünkü gümrüklerle ilgili suçlar, başta gümrük kaçakçılığı ile ilgili olmak üzere diğer ceza yasalarının kapsamına giriyorsa, bu takdirde cezalara adli yargı mercileri karar verecektir. Hapis ve para cezası şeklindeki bu cezaların Gümrük Kanunu ile bir ilgisi yoktur. Böyle bir ceza kesildiği takdirde, Gümrük Kanunu'na göre gümrük idaresince ayrıca ceza kesilmesine gerek kalmamaktadır³³⁴.

Yukarıda da ifade ettiğimiz gibi bu çalışmada sadece gümrük idareleri tarafından kesilen ve vergi cezalarının özel bir türü olarak nitelendirebileceğimiz gümrük vergileri ile ilgili cezalardan bahsedilecektir. Nitekim Gümrük Kanunu da

³³¹ Selahattin Tuncer, "Gümrük Vergilerinde Cezalar", *Yaklaşım Dergisi*, (Sayı 92), s. 21-29.

³³² Çelik., *a.g.e.*, s.126.

³³³ Lütfi Duran, "Gümrük Vergisi Para Cezasına İtiraz Mercii", *Mali Hukuk Dergisi*, (Sayı 7, Ocak-Şubat 1987), ss. 3-11.

³³⁴ Tuncer, Gümrük Vergi Cezaları, *a.g.e.*

zaten sadece para cezası şeklindeki gümrük cezalarını düzenlemiş, hapis ve müsadere şeklindeki gümrük cezaları kapsam dışında tutulmuştur³³⁵.

8.2. Gümrük Cezalarının Tanımı

Gümrük Kanunu hükümlerine aykırı hareket edenlere, Gümrük Kanunu hükümleri uyarınca kesilen cezalara para cezası denir³³⁶. Ancak geniş kapsamlı ve genel nitelikteki bu tanımlamanın yeterli olduğunu söylemek mümkün değildir. Daha teknik ve daha dar bir tanımlama yapmak gerekirse, gümrük idarelerine yapılan beyanla, gümrük idaresince yürütülen muayene, yapılan denetleme veya sonradan kontrol sonucunda belirlenen noksanlıklara isabet eden gümrük vergileri ile ilgili olarak alınan para cezalarına gümrük cezası denir. Bu tanımlamada hazinenin uğradığı vergi ziyayı, vergi cezasında yerini almış olmaktadır³³⁷.

8.3. Gümrük Cezalarının Nitelikleri

Gümrük cezalarının özellikleri şu şekilde sıralanabilir:

i. Ceza Hukuku'nun temel ilkesi olan "kanunsuz suç olmaz" ilkesi gümrük cezaları için de geçerlidir. Gümrük cezası kesilebilmesi için cezanın Gümrük Kanunu'nda yer alması gerekir. Gümrük Yönetmeliği, ceza kesmek ve belirlemek açısından kaynak niteliğinde değildir.

ii. Gümrük işlemlerinde mükellefin kasıtlı olup olmadığına bakılmaksızın gümrük cezası kesilir³³⁸. Bir başka deyişle Gümrük Kanunu, para cezasını gerektiren eylemde, "kast" unsurunun bulunup bulunmadığını dikkate almaz³³⁹. Aynı durum vergi hukukundaki vergi cezaları için de söz konusudur. Ancak, tam tersine Ceza Hukuku'nda suçun sübjektif unsuru olan "kast ve niyet" çok önemlidir.

³³⁵ 1918 Sayılı Kaçakçılığın Men ve Takibine Dair Kanunda "kaçakçılık" sayılan ve hapis cezası ile cezalandırılması gereken fiiller sayılmıştır. Bu yasanın kaçakçılık olarak nitelendirdiği eylemler aynı zamanda Gümrük Kanunu hükümlerini de ihlal niteliğindedir. Ancak bu eylemler özel bir ağırlık taşıdıklarından Gümrük Kanununun hükümleri değil, özel bir yasa niteliğinde olan 1918 sayılı yasanın hükümleri uygulanır. Kaçakçılık suçları hakkında TCK'nun zamanaşımı hükümlerinin uygulanacağı ifade edilen 1918 Sayılı Kanun'un 15 ve 16 ncı maddeleri Yeni Gümrük Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile kaldırılmıştır. Bunun dışındaki hükümleri yürürlükte.

³³⁶ Görüldüğü gibi yukarıdaki tanımlama açık ve net bir tanımlama değildir. Ancak açık ve net bir tanımlama uygulamada sorunlar yaratabileceği için kanun koyucunun bilinçli olarak bu yolu tercih ettiği düşünülebilir. Bkz., Tuncer, Gümrük Vergi Cezaları, **a.g.e.**; Gümrük Kanunu, (m, 231); Gümrük Yönetmeliği, (m, 857).

³³⁷ Tuncer, Gümrük Vergi Cezaları, **a.g.e.**

³³⁸ Ahmet Özdemir, "Gümrük Vergilerine İtiraz ve Dava Yolları-3", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, (Sayı 316, 15 Mart 2000), ss. 20-24.

³³⁹ Gümrük Yönetmeliği, (m, 857).

Aynı şekilde Kaçakçılık Kanunu'nun kapsamına giren gümrük cezalarında da, cezaya sebebiyet verenlerin kasıtlı hareket edip etmedikleri üzerinde durulur³⁴⁰.

iii. Gümrük Kanunu'na göre ceza kesilecek fiiller hakkında aynı zamanda kaçakçılık ve diğer ceza koyan kanunlara göre kovuşturma yapılıp daha ağır bir cezaya hükmedilmişse, ayrıca Gümrük Kanunu'nda yer alan cezalar uygulanmayacaktır³⁴¹. Buradaki amaç, aynı fiil için iki ayrı ceza kesilmesini önlemektir.

iv. Aynı eylemin Gümrük Kanunu'nda yer alan cezalardan birden fazlasına girebilecek nitelikte olduğu hallerde, daha ağır ceza içeren madde hükmü uygulanır. Ceza verilmesi, bu eylemleri yapanlar hakkında diğer idari yaptırımların uygulanmasına engel teşkil etmez³⁴².

v. Kaçakçılık ve diğer ceza koyan kanunlara göre yapılacak kovuşturma için gereğine girilmiş veya kovuşturmaya başlanmış olması, gümrük idaresi tarafından Gümrük Kanunu'nun cezai hükümlerine göre gerekli işlemlerin yapılmasına engel değildir. Bu işlemler sonucu tahsil edilen paralar emanet hesabına alınır. Dava sonucunda Gümrük Kanunu'ndaki cezalardan daha ağır bir para cezasına karar verildiği ve bu karar kesinleştiği takdirde, bu paranın tahsili şartıyla Gümrük Kanunu'na göre verilmiş olan ceza kaldırılarak alınan para geri verilir³⁴³.

8.4. Gümrük Cezalarını Diğer Cezalardan Ayıran Özellikler

Gümrük para cezaları, daha önce de ifade ettiğimiz gibi, gümrük giriş beyannamesi içeriği ile, muayene ve denetleme sonucunda saptanan olgular arasında fark bulunmasından ibaret olup ilgilinin kastından tamamen bağımsız objektif bir olaydır. Bu niteliği ile gümrük para cezası, VUK'da öngörülen cezalardan farksızdır.

³⁴⁰ Bkz., Ekrem Cimilli, "Gümrük Cezaları ve Uygulama Halleri", **Anadolu Üniversitesi, İTİA Dergisi**, (Cilt III, Sayı 2, 1977), ss. 260-285.

³⁴¹ Bu gibi olaylarda idare amiri durumu inceleyerek olay dolayısıyla, aynı zamanda kaçakçılık ve diğer ceza koyan kanunlara göre kovuşturma yapılıp yapılmayacağını, yetkili bir organ tarafından kovuşturmaya başlanıp başlanmadığını tespit eder. Bu durumda diğer kanunlara göre (1918, TCK gibi) uygulanması gereken cezalar kesinleşinceye kadar Gümrük Kanunu'nda yer alan (Onbirinci Kısım) cezalar emanet hesabına alınır. Anılan kanunlara göre uygulanması gereken paranın tahsilinden sonra emanete alınan para iade edilir. Bkz., Gümrük Yönetmeliği, (m, 858); Nural-Akçin, **a.g.e.**, s.ss. 669.

³⁴² Bu cezalar Gümrük Kanunu, (m, 11)'de yer alan cezalardır. Gümrük Yönetmeliği, (m, 859).

³⁴³ Gümrük Yönetmeliği, m, 858.

Öte yandan gümrük vergisi para cezası, kanunla suç sayılan bir eylemin karşılığı bir yaptırım niteliğinde değil, objektif bir durumun yinelenmemesi için kabul edilmiş bir idari yaptırım ve önlemdir.

Öteki vergilerin para cezaları, adli para cezaları gibi, hazinenin gelirleri arasında yer aldığı halde, gümrük vergisi para cezası ileride detayını göreceğimiz üzere; muhbirlere, cezayı gerektiren durumu muayene, tahlil, denetleme veya inceleme ile meydana çıkaranlara ve kalan kısım da, Gümrük Müsteşarlığı'ndan alınacak onaylar çerçevesinde, idarenin eğitim, geliştirme ve otomasyon hizmetlerinde kullanılır.

Bütün bu özellikleri gümrük para cezasının salt ve yalın bir idari müeyyide niteliğinde olduğunu kanıtlar. Bu itibarla, gümrük makamlarının idari-icrai kararları ile mükelleflere uygulanan bu para cezasına itiraz edilmesi, idari uyuşmazlık çıkarılması sonucunu doğurur³⁴⁴.

8.5. Gümrük Cezalarının Kesilmesinde Ön Koşullar

Gümrük cezalarının, tahakkukun kesinleşmesinden sonra ve cezanın zaman aşımını süresi içerisinde kesilmesi gereklidir. Bu koşullar mevcut değilse gümrük cezası kesilemez, kesilse bile hükümsüz olur. Aşağıda bu iki durum ayrıntılı olarak değerlendirilmeye çalışılacaktır.

8.5.1. Tahakkukun Kesinleşmesi

Gümrük para cezaları, itiraz edilmediği hallerde vergi tahakkukunun kesinleşmesinden, itiraz edilmesi durumunda idari itirazın red kararı ile sonuçlanmasından sonra karara bağlanır. yargıya başvurulması, gümrük idaresinin ceza uygulamalarını engellemez³⁴⁵.

Ceza kararlarında idareden kaynaklanan bir nedenle hata yapılmışsa bu karar, aleyhine karar verilen kimselere yapılacak tebligattan önce veya sonra re'sen düzeltilebilir. Ceza uygulamasında, eşyanın beyan edilen cins, nev'i ve niteliği göz önüne alınır. Ceza uygulanacak eşyanın tarife pozisyonunun alt açılımının belirlenmesi yönünden, cins, nev'i ve nitelik konusunda yeterli bilgi bulun-

³⁴⁴ Duran, a.g.e.

³⁴⁵ Gümrük Kanunu'nun 234 üncü maddesi hükmünce verilecek para cezaları, Katma Değer Vergisi Kanununun 51 inci maddesine göre cezayı gerektirdiği cihetle, bunların ayrı ayrı karara bağlanması gerekir. Gümrük Yönetmeliği, (m, 860).

madığı takdirde eşyanın girdiği tarife pozisyonundaki en düşük vergi oranını içeren açılım esas alınır. Miktar noksanlık ve fazlalıklarına ilişkin para cezalarının takdirinde eşyanın tabiatından veya hava etkilerinden doğan farklar yükümlünün lehine olarak dikkate alınır³⁴⁶.

8.5.2. Zamanaşımı süresinin gözetilmesi

Gümrüklerle ilgili para cezaları vergi tarhiyatının kesinleşmesinden sonra karara bağlanır ve zamanaşımı süresi içerisinde kesilir.

Para cezalarının zamanaşımı süresi, vergi tahakkukunun kesinleştiği tarihi takip eden günden itibaren işlemeye başlar. 3 yıl içerisinde karara bağlanıp ilgililere tebliğ edilmediği takdirde zamanaşımına uğrar. Usulsüzlüklerde ise zamanaşımı süresi, usulsüzlüklerin gümrük idarelerince tespit edildiği tarihi takip eden günden itibaren işlemeye başlar ve yine 3 yıl içerisinde karara bağlanıp ilgiliye tebliğ edilmezse zamanaşımına uğrar³⁴⁷.

8.6. Gümrük Cezalarının Türleri

Gümrük cezalarını, vergi kaybına neden olan işlemlere uygulanacak cezalar, usulsüzlüklere ilişkin cezalar ve Gümrük Kanunu'nda ayrı bir ceza belirlenmemiş haller olarak üç kısma ayırabiliriz. Son grupta yer alan cezaları usulsüzlük cezaları içinde değerlendirmek de mümkündür.

8.6.1. Vergi Kaybına Neden Olan İşlemlere Uygulanacak Cezalar

Bu tür cezaların özelliği, *eksik beyanda* bulunulmasıdır. Bu sebeple bu tür vergi ziyai cezasıdır. Bu cezaları: Eşyanın tarife pozisyonunu yanlış beyan edilmesi, eşyanın kıymetinin yanlış beyan edilmesi ve gümrük vergisi tarhına sayı, baş, ağırlık gibi ölçülerin esas alındığı durumlarda bu ölçülerin yanlış beyan edilmesi olmak üzere, üç kısımda incelemek mümkündür³⁴⁸.

Serbest dolaşıma giriş rejimine ya da bir geçici muafiyet düzenlemesine tabi tutulan eşyanın girdiği tarife pozisyonunun beyan edilenden farklı olduğu ve bu farklılığın beyana göre hesaplanan gümrük vergisinin %5'inden daha fazla

³⁴⁶ Gümrük Yönetmeliği, (m, 866).

³⁴⁷ Gümrük Yönetmeliği, (m, 875, m, 861).

³⁴⁸ Vergi kaybına neden olan işlemlere uygulanacak cezalar için bkz., Gümrük Yönetmeliği, (m, 864-869); Atatüre, a.g.e. Cenap Aşçı, "Geçici İthalatta Ceza Uygulaması", **Gümrük Dergisi**, (Sayı 36, Mart 2001), ss. 45-48.

gümrük vergisi hesaplanmasını gerektirdiği durumda gümrük vergisinden ayrı olarak *bu farkın* üç katı para cezası alınacaktır. Ancak uygulanacak para cezası 30 milyon liranın altında olmayacaktır³⁴⁹. Farkın %5'i *aşmadığı* durumda ise, bir vergi kaybı olmasına karşılık, Gümrük Kanunu'nda bu duruma ilişkin bir ceza öngörülmediğinden *vergi ziyai cezası* uygulama olanağı bulunmamaktadır. Ancak bu durum *usulsüzlük cezası* uygulanmasına engel değildir³⁵⁰.

Kıymet üzerinden gümrük vergisine tabi eşyada ise, eşyanın beyan edilen kıymeti, muayene ve denetleme sonucunda bulunan kıymete göre noksan bulunduğu takdirde, bu noksanlığa isabet eden gümrük vergisinden başka bu vergi – farkının üç katı para cezası alınacaktır. Eğer vergi farkı maddi bir hesap hatasından kaynaklanıyorsa para cezası bir kat olarak uygulanacaktır.

Gümrük vergisinin hacim, ağırlık, alan gibi ölçüler esas alınarak hesaplandığı durumlarda, vergilendirmeye esas olan sayı, baş, ağırlık gibi ölçülerinde aykırılık görüldüğü ve beyana göre hesaplanan gümrük vergisi ile muayene sonucu hesaplanan gümrük vergisi arasındaki farkın %5'i aştığı durumda farkın üç katı para cezası uygulanacaktır. Gümrük vergisi farkının %5'i *aşmadığı* durumda uygulanacak cezanın nasıl saptanacağı ise çeşitli şekillerde anlaşılmaya müsait gibi gözükmektedir. Bu güne kadar bu konuda idare tarafından da açıklık sağlayıcı herhangi bir düzenleme yapılmamıştır³⁵¹.

³⁴⁹ Gümrük Kanunu (m, 241) de belirtilen bu 30 milyon liralık ceza miktarı her yıl yeniden değerlendirilerek artırılacaktır. 2001 yılında bu ceza 23.2.2001 tarihli ve 24327 Sayılı R.G'de yayınlanan 6 Seri No'lu Gümrük Genel Tebliği ile 46 Milyon lira olarak belirlenmiştir.

³⁵⁰ Bkz., Gümrük Kanunu, (m, 241/1).

³⁵¹ Gümrük Kanunu'nun 234'2 nci maddesi: "Ancak, satış birimine göre miktar itibarıyla %5'i geçmeyen bir fark ile maddi hesap hatasından doğan noksan kıymet beyanlarında, bu farka ait gümrük vergisinden başka bu verginin bir katı para cezası alınır" hükmünü içermektedir. Bu hüküm Eski Gümrük Kanunu'nda da aynen yer almıştır. Bu hükmün iki şekilde algılanması mümkündür. Birinci algılama şekli, hükmün yalnızca noksan kıymet beyanına ilişkin olduğudur. İkinci algılama şekli ise anılan hükmün, biri maddi hesap hatasından doğan noksan kıymet beyanı, diğeri gümrük vergisinin spesifik matrahlar göre hesaplandığı hallerde verginin hesabına temel alınan ölçünün yanlış beyanı olmak üzere iki ayrı durumu düzenlediği şeklindedir. Hüküm birinci şekilde algılandığında, verginin spesifik matrahlar göre alındığı hallerde beyan edilen ilen beyan edilmesi gereken matrahlar arasındaki farka isabet eden gümrük vergisinin beyan edilen gümrük vergisine oranının %5'i *aşmadığı* durumda (spesifik matrah üzerinden alınan gümrük vergisinde matrahın belli bir oranda eksik beyanı aynı oranda vergi farkı yaratır) 234 üncü maddeye göre ceza uygulama olanağı bulunmayacaktır. Hükmün ikinci şekilde algılanması durumunda ise vergi farkının bir katı tutarında ceza uygulamak mümkün olacaktır. Bu sebeple ikinci algılama biçimi daha doğru olacaktır. Bu görüşün detayları için bkz., Cahit Yerci, "Gümrük Vergisinde ve İthalatta Alınan KDV'de Ceza Uygulaması", **Vergi Sorunları**, (Sayı 154, Temmuz 2001), ss. 30-37.

Genel ve katma bütçeye dahil kamu kuruluşları ile özel idareler ile belediyelerin vergi kaçırmaya yönelik davranışlarda bulunmayacakları hususu göz önünde bulundurularak bu tür kuruluşlara yukarıda ifade edilen cezalar kesilmeyecek, sadece usulsüzlük cezası kesilecektir³⁵².

8.6.2. Usulsüzlüklere İlişkin Cezalar

Genel olarak usulsüzlük cezaları, ithalat ve ihracat vergilerinden muaf olsa bile gümrük kapıları dışında başka yerlerden izinsiz olarak eşya ithali, ihracı, bunlara teşebbüs edilmesi veya bu tür eşyayı gümrük işlemlerini yapmaksızın yurda sokmak veya yurt dışına çıkarmak, eylemlerine uygulanır.

Bu gibi durumlarda eşyanın ithal konusu olması durumunda CIF değerinin, ihracata konu olması durumunda ise, FOB değerinin onda biri (%10'u) oranında para cezası kesilir³⁵³. Tasfiyeye tabi tutulan eşyaya da usulsüzlük cezası kesilmesi mümkündür³⁵⁴.

8.6.3. Gümrük Kanunu'nda Ayrı Bir Ceza Tayin Edilmemiş Haller

Gümrük Kanunu'nda ayrı bir ceza tayin edilmiş haller saklı kalmak üzere, Gümrük Kanunu'na ve bu Kanuna uygun olarak çıkartılan tüzük, yönetmelik, tebliğ ve talimatlarla getirilen şekli ve usule aykırı hareket edenlere 30.000.000 TL ve katları şeklinde usulsüzlük cezası kesilecektir³⁵⁵.

Bu tutar her yıl VUK gereğince belirlenen yeniden değerlendirme oranında arttırılacak ve 1 Milyon liraya kadar olan kesirler dikkate alınmayacaktır³⁵⁶. Bu şekilde Kanunda açıkça cezası bulunmayan usulsüzlükler ve riayetsizliklerin cezasız kalması önlenmiştir.

³⁵² Gümrük Yönetmeliği, (m, 865).

³⁵³ Gümrük kanunu, (m, 240).

³⁵⁴ Tasfiye, gümrüklü alanlarda kalan ve gümrük idarelerinin işlerini zorlaştıran birikme ve yığılmaları önleyen fiziki bir temizlik şeklinde nitelendirilebilir. Tasfiyeye tabi tutulan eşyaya ilişkin ihale ilanının yayınlanmasından önceki süresi içinde eşyanın beyan sahibi tarafından ithal edilmesine olanak sağlanmıştır. Bu durum eşyanın sahibine büyük avantaj sağlamaktadır. Ancak gümrük rejimi hak sahibine tanınan bu avantajın sürekli kötüye kullanılmasını önlemek amacıyla bu şekilde bir ceza uygulamasını uygun görmüştür. Bkz., Tuncer, Gümrük Vergi Cezası, a.g.e.

³⁵⁵ Bilgi için bkz., Atatüre, a.g.e.

³⁵⁶ Yeni Kanun'un metninde 300.000.000 TL olarak geçen ceza miktarı Meclis Genel Kurulunda yapılan görüşmeler neticesinde 30.000.000 TL'na indirilmiştir. 30 milyon ve bunun iki, dört, altı ve

8.7. Gümrük Cezaları İle İlgili Özellik Arz Eden Durumlar

8.7.1. Gümrük para cezalarının tahsili ve dağıtımı

Tahsil edilen para cezalarının %30'u, muayene ve tahlilden önce cezayı gerektiren durumun meydana çıkarılmasına hizmet veren muhbirlerle, %30'da cezayı gerektiren durumu muayene, tahlil, denetleme veya inceleme ile meydana çıkaranlara dağıtılır. Kalan kısım ise, Gümrük Müsteşarlığı'ndan alınacak onaylar çerçevesinde, idarenin eğitim, geliştirme ve otomasyon hizmetlerinde kullanılır³⁵⁷. Muhbir olmaması durumunda muhbire ayrılan pay da yine idarenin eğitim, geliştirme ve otomasyon hizmetlerinde kullanılır³⁵⁸.

Kanunun genel gerekçesinde böyle bir hükmün konması vergi kaybı yaratan beyanların ciddi bir şekilde denetlenmesi için gümrük personeline tanınan bir teşvik unsuru şeklinde açıklanmıştır. Ayrıca, idareye kalan oldukça yüksek orandaki payın da, eğitim, geliştirme ve otomasyon hizmetlerinde kullanılacak bir kaynak yaratma amacı üzerinde durulmuştur.

8.7.2. Para Cezalarının Dağıtımında Sayıştay Denetçilerinin Durumu

Cezayı gerektiren durumu şayet denetimleri sonucunda Sayıştay Denetçileri ortaya çıkarırsa, cezanın dağıtımında bu denetçilerinde pay alıp alamayacağı tartışmalı bir husustur. Bu hususta son sözü Sayıştay Genel Kurulu söylemiş ve para cezalarının kanunda belirtilen kişiler arasında paylaşılacağı, bunların arasında Sayıştay denetçilerinin bulunmadığı, dolayısıyla Sayıştay denetçilerine ödeme yapılmasına imkan olmayacağını ifade etmiştir³⁵⁹.

sekiz katı şeklinde uygulanacaktır. Ancak, bu tutarlar her yıl yeniden değerlendirilme oranında arttırılacağı için 30 milyon TL'lik tutar değişince buna bağlı diğer cezalarda otomatik olarak değişecektir.

³⁵⁷ Gümrük Yönetmeliği, (m, 863).

³⁵⁸ Eski Kanun'da da mevcut olan bu hükmün Yeni Kanuna aynen aktarılması sırasında konunun tartışılması, sonuçlarının "kamu hizmeti anlayışı" açısından değerlendirilmesinin yararlı olacağı hususunda bir görüş için bkz., Tuncer, Gümrük Vergi Cezaları, **a.g.e.**

³⁵⁹her ne kadar cezayı gerektiren durumun Sayıştay denetçilerinin yaptıkları denetim sonucunda ortaya çıkarılması da muhtemel bulunmakta ise de, bu denetimi Gümrük Kanunu'nun öngördüğü amaç ve şartlar dahilinde yürütülen bir denetim olarak kabul etmek mümkün değildir. Bu denetimler Sayıştay Kanununda öngörülen inceleme ve araştırmaların zorunlu kıldığı hallere inhisar etmekte olup netice itibarıyla mevzuata aykırı uygulamalardan doğan sorumlulukların tespitine yöneliktir ve bizatihi mükellefin beyanının doğruluğunu kontrol amacını taşımamaktadır. Bu itibarla, ilgili idarelerin dışında tarafsız olarak yürütülen Sayıştay denetimini, Gümrük Kanunu'nun cezaları öngören ve gümrük idarelerince gerçekleştirilen dahili işlem niteliğindeki denetimle aynı sonuçlara bağlamaya ve dolayısıyla Sayıştay denetçilerine Gümrük Kanunu'nun cezalara ilişkin

8.7.3. Gümrük Para Cezalarını Ödenmesi

Gümrük Kanunu'nda, gümrük vergilerinin ödenmesi ile ilgili hükümler bulunduğu halde, gümrük cezalarının ödenmesi ile ilgili olarak herhangi bir açıklama bulunmamakla beraber, para cezalarının, AATUHK'a göre ödeneceği hüküm altına alınmıştır³⁶⁰. Gümrük Kanunu'ndaki gümrük vergilerinin ödenmesine ilişkin hükümlerin³⁶¹ gümrük para cezaları için de geçerli olacağını kabul ettiğimizde, AATUHK'un genel hükümlerine göre, gümrük para cezalarının, ilgililere tebliğ tarihinden itibaren bir aylık süre içerisinde gümrük veznelere ya da yetki verilen bankalara yatırılması gerekecektir. Gümrük para cezaları süresi içerisinde ödenmediği takdirde ise AATUHK hükümlerine göre kovuşturulacaktır. Zira gümrük para cezası da bir kamu alacağı olduğundan, icra tatbikatının AATUHK kapsamına girmesi gayet doğaldır³⁶².

hükümleri uyarınca ödeme yapılmasına imkan bulunmamaktadır. Sayıştay Genel Kurulu, 25,10,1993 Tarih ve 4786 Sayılı Kararı için bkz., Altun-Şimşek, **a.g.e.**, s.405-413.

³⁶⁰ Gümrük Yönetmeliği, m, 862.

³⁶¹ Gümrük Kanunu, m, 195 ve 200.

³⁶² Tuncer, Gümrük Vergi Cezası, **a.g.e.**

SONUÇ

Gümrüklerimizde 2000 yılının başından itibaren bir *reform* gerçekleşmiş ve 4458 Sayılı Yeni Gümrük Kanunu ve Gümrük Yönetmeliği'nin yürürlüğe girmesi ile gümrüklerimizde yeni bir dönem başlamıştır.

Gümrük Mevzuatı'nın AB Gümrük Mevzuatı ile büyük ölçüde *uyumlu* hale getirildiği bu düzenlemeler ile gümrüklerimizde *çeyrek asırdan* daha fazla bir süre uygulanan 1615 Sayılı Gümrük Kanunu ve Yönetmeliği yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak yeni bir yasanın yürürlüğe girmesi ile, çeyrek asırlık bir uygulamayı ve bu dönemde yaratılan içtihatları bir anda yok saymak ve göz ardı etmek mümkün değildir. Nitekim bu çalışmada da Eski Gümrük Kanunu ve Danıştay kararları büyük bir referans olmuştur. Yeni Gümrük Kanunu ile ilgili uygulamalar netleşinceye kadar da referans olmaya devam edecek gibi gözükmektedir.

Yeni Gümrük Kanunu'nun uygulaması henüz çok yeni olduğu için değerlendirme yapılırken birtakım güçlüklerle karşılaşmıştır.

Bu güçlüklerden ilki ve belki de en önemlisi Türk Vergi Sistemi içerisindeki vergiler arasında en *eskilerinden* birisi olmasına ve diğer verilerden farklı olarak *mali etkisinin* yanında *koruma* etkisinin de bulunmasına rağmen, gümrük vergisini sistematik olarak inceleyen yazılı kaynakların yok denecek kadar az olmasıdır. Dolayısıyla kaynak sıkıntısı, eski ve yeni uygulamanın karşılaştırılmasını ve birtakım değerlendirmeler yapılmasını güçleştirmiştir.

Karşılaşılan ikinci güçlük ise, gümrük vergisinde birçok müesseseyi değiştiren ve yeniden düzenleyen Yeni Kanun ile ilgili henüz *ıçtihat* ve uygulamada *netlik* bulunmamasıdır. Öyle ki, yeni yasanın ikinci uygulama yılında bile Eski Kanun'un kimi hükümlerinin hala geçerliliğini koruduğu gözlenmektedir.

Bütün bu güçlükler doğrultusunda, Yeni Gümrük Kanunu'nun vergiye ilişkin hükümlerini analiz eden *ilk çalışma* olması itibarıyla, bu çalışmanın uygulamaya ve vergi literatürüne katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Çalışmada ulaşılan ve önemli bir kısmı çalışma boyunca izlenen *sistemik* dahilinde aşağıda sunulmaya çalışılan yargılar ve kanuni düzenleme gerektirdiği düşünülen noktalar gelecekte gümrük idaresinin uygulamaları ve yargı içtihatları ile desteklendiği takdirde daha da anlamlı hale gelecektir. Ancak tekrar etmek gerekir ki, Gümrük Kanunu'nun uygulamasının çok yeni olması, değerlendirme yapmada ve birtakım tespitlerde bulunmada güçlükler yaratmıştır.

i. Yeni Gümrük Kanunu gümrük vergisine asli niteliği olan "ayniliğini" yeniden kazandırmıştır. Bu şekilde, gümrük vergisinin kavranmasında yapılacak hataların asgariye inmesine katkı sağlamıştır. Buna paralele olarak Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi'nin tanım değişmiş, Eski Gümrük Kanunu'nda yer alan ve son derece karmaşık olan tanım yerini daha *sade* bir tanıma bırakmış, bu sayede kavram ve uygulama sorunları giderilmiştir. Bütün bunlar gümrük vergisinin *konusunun* ve gümrük vergisinde *vergiyi doğuran olayın* daha kolay kavranmasına yardımcı olacak olumlu düzenlemelerdir. Bu sayede geçmişte yaşanan tartışmalar da asgariye inecektir. Bunu daha net olarak zaman gösterecektir. Ancak bu yeni düzenlemenin de beraberinde birtakım tartışmaları getireceği muhakkaktır. Özellikle gümrük vergisinin konusuna giren eşyanın tanımlanmasında kullanılan "değer" ifadesinin ne anlama geldiğinin gümrük idaresi tarafından açıklanmasında yarar bulunmaktadır.

ii. Yeni Gümrük Kanunu Vergi Usul Kanunu'nda olmayan "iş takibi" kavramını yasallaştırıp objektif esaslara bağlamıştır. Bu yönüyle Gümrük Kanunu'nun Vergi Usul Kanunu'ndan daha ileri bir adım attığı söylenebilir. Bu düzenleme gümrük işlemlerinin *dolaylı temsiline* de imkan sağlamıştır. Ancak bu düzenlemenin *olumlu* olmasının yanında, Gümrük Müşavirleri'ne ağır sorumluluklar yüklediği de unutulmamalıdır. Ayrıca, kanuni temsilcilerin gümrük vergi ve resimlerinden dolayı *takip usulü ve görevli yargı yerinin neresi olacağı* hakkında Gümrük Kanunu'nda ve Yönetmeliği'nde bir açıklık *bulunmaması* bir eksiklik gibi gözükmektedir. Bu eksikliğin Gümrük Kanunu'na da Vergi Usul Kanunu'ndakine paralel bir hüküm konularak giderilmesi mümkündür.

iii. Gümrük Kanunu'nun temel çatısını "gümrük yükümlülüğü" oluşturmaya rağmen gümrük yükümlülüğüne ilişkin mevzuat son derece karmaşıktır. Her ne kadar Gümrük Kanunu'nda gümrük yükümlülüğüne ilişkin hükümlere yer

verilmiş gibi gözükse de gümrük yükümlülüğünün tespitinde her olayın kendisine özgü mevzuat araştırması yapılarak ancak sorunun çözülmesi mümkündür. Bu genel güçlüğü yanında mevcut düzenlemeler karşısında yükümlü *olmayan* kişilerin de yükümlülük kapsamına alınması mümkün gözükmektedir. Aşağıda bu hususta ulaşılan yargıların sonuçlarına yer verilecektir.

- Gümrük Kanunu'nun analizinden ulaşılan sonuç antrepo işleticilerinin sorumluluklarının bir *tazminat sorumluluğu* olduğu dolayısıyla antrepo işleticilerini verginin *asıl yükümlüsü* olarak görmenin mümkün olamayacağı şeklindedir. Ancak yasa hükmü mevcut şekliyle yorumu müsait olduğundan, gümrük idaresinin antrepo işleticilerini yükümlü gibi görerek, kendilerinden gümrük vergisi tahsili yoluna gitmek gibi *yanlış* uygulamalara girişmesi mümkün gözükmektedir.

- Gümrük muayene memurları adına ödeme emri düzenlenebilmesi ve eksik tahakkuk veya tahsil ettikleri gerekçesi ile zamanaşımına uğradığı ileri sürülen gümrük vergilerinin kendilerinden tahsili yoluna gidilebilmesi için ilgili memurlar hakkında Sayıştayca yapılmış bir inceleme ve verilmiş bir karar bulunması gereklidir. Aksi uygulamanın kanuna aykırı olduğu unutulmamalıdır.

- Gümrük Kanunu'nun mevcut hükümleri incelendiğinde, mutemet firmalar aracılığı ile gerçekleştirilen ithalatta, mutemet firmayı gümrük vergisinin asıl yükümlüsü gibi görerek kendisine vergi sorumluluğu yüklemenin Gümrük Kanunu'nun yükümlülüğü düzenleyen hükümlerine aykırı olduğu görülecektir.

- Suçüstü halinde işlenmiş bir hırsızlık ya da zorlayıcı nedenlerden ileri gelen bir telef ya da ziyan söz konusu ise, transit eşyaya ilişkin bir gümrük vergisi yükümlülüğü doğmayacaktır. Bunun koşulları hakkında Danıştay'ın geçmiş kararları bir referans olacaktır.

- İleride gümrük idaresi ile yükümlüler arasında tartışmalara neden olacak gibi gözükken bu özel durumların yanında Yeni Gümrük Kanunu'nun yükümlülükle ilgili olumlu bazı düzenlemeler getirdiği de gözlenmektedir. Öncelikle gümrük vergisinde diğer vergilerdekinden farklı olarak *gümrük sorumluluğunun* son derece geniş tutulduğu söylenebilir. Ayrıca yükümlülerin gümrük idaresinden bağlayıcı tarife ve menşe bilgisi talep edebilme hakkına sahip olmaları da olumlu gelişmeler arasında değerlendirilebilir. Ancak bağlayıcı tarife ve menşe

bilgisi talebi ile ilgili düzenlemenin mevcut şekli ile tartışmaya müsait olduğunu ve tekrar gözden geçirilmesinde fayda bulunduğunu belirtmekte yarar vardır.

iv. Kıymet konusu yıllarca uluslararası gümrük camiasını meşgul etmiş gümrük vergisinin en önemli konularından birisidir. Uluslararası anlaşmalara dayanarak tespit edilen gümrük kıymeti konusunda yapılan uluslararası çalışmaların neticesinde, rasyonel, vergilemede yatay adalet ilkesine uygun ve ülkemiz çıkarlarına elverişli olduğu düşünülen Cenevre Kıymet Kodu mevzuatımıza yansıtılmıştır. Ancak bu son derece önemli olan konuda da dikkat edilmesi gereken birtakım hususlar aşağıda sıralanmıştır.

- Cenevre Kıymet Kodu gümrük kıymetine tam ve kesin olarak ulaşılmasını sağlamak amacıyla birtakım yöntemler uygulanmasına imkan tanımaktadır. Ancak burada gözden kaçırılan nokta bu yöntemlerin *sıra* ile uygulanmasının son derece önemli olduğudur. Eğer bir yöntem göre gümrük kıymetinin tespit edilmesine imkan varken, diğer bir yöntem uygulanmış ise söz konusu işlem yargıya götürüldüğü takdirde idarenin aleyhine sonuçlanacağı unutulmamalıdır. Öte yandan gümrük idaresi tarafından bir diğer yöntemle geçilirken “genel ifadelerin” tercih edilmesi yerine eşyanın *nitelik, kullanım alanı ve ikame edilebilirlik* gibi özellikleri ile varsa *fiyat farklılıklarını* da dikkate alması gerekmektedir. Aksi uygulamaların idarenin aleyhine sonuçlar doğuracağı söylenebilir.

- Gümrük kıymetine dahil edilecek ve edilmeyecek unsurlar ödenecek gerçek gümrük vergisinin tespiti açısından önem gösterdiğinden bu konuya da ayrı bir önem verilmesi gerekmektedir.

- Özellikle ambalaj bedelleri gümrük kıymetinden düşülebildiği için gümrük vergisinden kaçırmakta bir araç olarak kullanılması pekala mümkündür. Bu itibarla gümrük vergisi kaçakçılığına imkan tanımamak için nelerin ambalaj olarak beyan edilmesinin mümkün olduğunun çok iyi bilinmesinde yarar vardır. Bu hususta, fatura fiyatının *ambalaj bedelini* de kapsayıp kapsamadığı, ambalajın eşyanın *tamamlayıcı parçası* olup olmadığı, eşyanın *ambalaj olmadan* ithalinin mümkün olup olmadığı ve ambalaj için *ayrı bir bedel* ödenip ödenmediği gümrük idaresinin dikkat etmesi gereken önemli noktalaradır.

- Gümrük kıymetine nakliye ve sigorta giderleri de dahil edildiği için bu giderlerin fazla gösterilmesi yoluyla gümrük vergisinden kaçırmak da mümkün-

dür. Buna imkan tanımamak için deniz ve hava yolu ile gelen eşyada giriş limanının eşyanın ülkeye giriş yaptığı liman değil, giriş *beyannamesinin tescil edildiği liman*, kara yolu ile gelen eşyada ise, aracın Türkiye'ye *ilk vardığı* sınır gümrüğü olduğuna dikkat edilmelidir. Ancak bu noktada özellikle "eşyanın Gümrük Birliği Gümrük Bölgesi'ne giriş yerine varışından sonra yapılan nakliye ve sigorta giderlerinin gümrük kıymetine dahil edilmeyeceği" hükmünün uygulamada suistimallere yol açacak gibi gözüküğünü hatırlatmakta yarar vardır. Bu noktada gerek ulusal ve gerekse uluslar arası düzeyde hukuki uyumsuzlukları bertaraf etmek için söz konusu hükmün revize edilmesinde yarar bulunmaktadır.

- Gümrük kıymeti konusunda uyumsuzluk yaratacak gibi gözükken önemli bir diğer nokta da, özellikle kabul kredisi yoluyla yapılan ve bedelleri bir vadeye bağlı satışlarda vade farkı nedeniyle satıcıya ödenen bedelin (vade farkı) malın kıymetine dahil *edilmemesinin* daha uygun olacağıdır.

- Gümrük kıymeti uygulamasında önemli bir yeri olan ve uygulamada çok sık karşılaşılan bir durum olan komisyonların hangi hallerde gümrük kıymetine dahil edilip edilmeyeceği hakkında Gümrük Kanunu ve Yönetmeliği'nde açıklık yoktur. Bu boşluğun en kısa zamanda doldurulmasında yarar bulunmaktadır.

- Gümrük kıymeti konusunda son olarak yapılan tespit, cari ithalat rejimine göre ithal edilmek istenen otomobillerin kıymetinin tespitinde FOB turistik kıymetin mi yoksa FOB ihraç kıymetin mi esas alınması gerektiğinin geçmişte olduğu gibi bu gün de tartışma konusu olacaktır. Bu tartışma yeni kanunla daha da artacak gibi gözükmektedir. Çünkü yeni yasa ile kıymetin tanımı tamamen değişmiştir. Bu itibarla soruna kesin bir çözüm getirilmesi zarureti ortadadır.

v. İstisna ve muafiyetler Gümrük Birliği neticesinde trafik sapmalarının önlenmesi amacıyla AB Gümrük Kodu'na paralel hale getirilmiştir. Böylece AB vatandaşlarının yararlandığı imkanlardan Türk vatandaşlarının da yararlanması imkanı sağlanmıştır. Bu olumlu olarak nitelendirilebilecek gelişmeni yanında dikkat edilmesi gereken birtakım noktalar vardır.

- Her ne kadar istisna ve muafiyetler Gümrük Kanunu'nda tek madde altında toplanmış gibi gözükseler de olayı bu kadar dar kapsamlı düşünmek mümkün değildir. Çünkü Gümrük Kanunu'nun temelini teşkil eden *gümrük rejimleri* de kendi içinde geçici nitelikte muafiyetlere yer vermiştir. Ayrıca özel kanunları ile

çeşitli kurum ve kuruluşlara tanınan istisna ve muafiyetlerin de göz önünde tutulması zorunludur. Ancak, ithalat yapan kişi ve kuruluşlara tanınacak her istisna veya muafiyetin gümrük idaresini doğrudan ilgilendirdiği göz önünde alındığında idarenin işinin gerçekten zor olduğu ve dikkat gerektirdiği de bir gerçektir.

- İstisna ve muafiyetler konusunda son bir tespit de Yeni Gümrük Kanunu'nda muafiyet kapsamındaki eşyanın değeri belirlenirken AB'ye tam üyelik stratejimizin bir gereği olarak AB'nin para birimi olan EURO'nun kullanılmasıdır. Henüz tam üye olmadığımız AB'nin para biriminin kullanılmasının üçüncü ülkelerle olan ticari ilişkilerimizde yaratacağı etkiler ilerde ortaya çıkacaktır.

vi. Gümrük vergisi uygulamasında son derece önemli olan bir diğer konu da gümrük vergisinin tarifesi ve oranıdır. Gümrük Kanunu'nda yapılan son düzenlemeler ile gümrük tarifesinin tanımı yeniden yapılmış, dış ticaret politikalarına uyum sağlayabilecek esneklikte yeni bir gümrük tarifesi oluşturulmuştur. Ancak bu olumlu gelişmenin yanında Gümrük Tarife Cetveli'nde sıkça değişiklikler yapıldığı gözlenmektedir. Bu durum uygulamada güven ve istikrarı bozduğu gibi beraberinde bir kısım maddi külfetler de getirmektedir. Gümrük mevzuatının ikili anlaşmalarla alakalı olması sebebiyle ortaya çıkan beklenmedik faaliyetlerin bir kısım değişiklikleri zorunlu kılması makul karşılanabilir, ancak tarife cetvelinde bu kadar sık değişiklik yapılması ve tebliğler yayınlanması mevzuatın takibini son derece güçleştirmektedir. Bu duruma, gümrük vergisi oranları ile yakından ilişkisi bulunan ve her yıl yayınlanan İthalat Rejim Kararları da eklendiğinde olayın takibinin ne kadar güçleştiği kendiliğinden ortaya çıkmaktadır. Gümrük tarifesi ithal edilen eşyaya uygulanacak gümrük vergisi oranlarının yer aldığı bir liste olduğu için uygulamada ithal edilen eşyanın düşük tarife pozisyonundan beyan edilmesi ve daha düşük gümrük vergisi ödenmesi durumu ile karşılaştırılması mümkündür. Bu sebeple gümrük tarifesinin doğru uygulanması son derece önemli ve aynı zamanda uzmanlık isteyen bir konudur. Bunun için eşyanın *ismen* yer aldığı tarife pozisyonundan ziyade *teknik* vasıfları itibarıyla kullanıldığı yerin tarife pozisyonunun esas alınması daha uygun olacaktır. Ayrıca, Gümrük Tarife Cetveli İzahnamesi'ndeki bilgiler, eşyanın ayrıntılı faturası, şekli ve fiziki yapısı gibi belirleyici özellikler de gümrük idaresinin eşyanın gerçek pozisyonunun belirlenmesine göz önünde bulundurması gerekli önemli unsurlardır.

vii. Gümrük Kanunu'nu diğer vergi kanunlarından ayıran bir diğer özelliği de aynı zamanda kendi içerisinde bir *usul kanunu* olmasıdır. Bu sebeple gümrük vergisinde usule ilişkin uyuşmazlıklar diğer vergilerde olduğu gibi Vergi Usul Kanunu kapsamında değil bizzat Gümrük Kanunu'nun kendi içerisinde çözümlenmektedir. Ayrıca gümrük vergisi uyuşmazlıkları diğer vergilerde alışık olduğumuzun tam tersine kendisine özgü birtakım özellikler göstermektedir. Gümrük Kanunu'nun kendi içerisinde aynı zamanda usule ilişkin hükümleri de barındırması uygulamada birtakım sorunları da beraberinde getirmektedir. Bir başka deyişle usule ilişkin bazı uyuşmazlıklarda Gümrük Kanunu bazen yetersiz kalabilmektedir. Birbirleri ile yakın ilişkileri dolayısıyla vergi usul hukukuna ilişkin tespit edilen bulgular ise aşağıda aynı başlık altında sunulacaktır.

- Gümrük Kanunu incelendiğinde de görüleceği gibi Gümrük Kanunu'nda gümrük vergisinin tarh aşaması ile ilgili herhangi bir düzenlemeye rastlanmamaktadır. Bu çalışmada da gümrük vergisini tarh aşaması vergiciliğin genel prensipleri göz önünde bulundurularak ortaya konmuştur.

- Gümrük Kanunu'nda açıkça yer almayan bir diğer müessese de "tahakkuk" müessesesidir. Daha doğru bir ifade ile gümrük vergisinde "vergi tahakkuku" ifadesi diğer vergilerde olduğu gibi verginin ödenmesi gereken aşamaya gelmesi anlamında değil, verginin tarhı (hesaplanması) anlamında kullanılmış, verginin tahakkuku kavramı yerine ise bir başka hukuki durumu anlatan ve vergi literatürüne yeni sokulan bir kavram olan "tahakkukun kesinleşmesi" kavramı kullanılmıştır. Gümrük vergisinde önemli bir aşama olan tahakkuk aşamasına netlik kazandırılmamasının yaratacağı sıkıntılar ortadadır. Ancak vergiciliğin genel kuralları çerçevesinde gümrük vergisinin tahakkukunda da diğer vergilerde olduğu gibi gümrük vergisine itiraz edilmesi ve itiraz edilmemesi hallerini birbirinden ayırarak konunun incelenmesi daha uygun bir davranış gibi gözükmemektedir.

- Yeni düzenleme ile yoruma müsait olan ve bir çok yükümlülüğün başlangıcına esas alınan dolayısıyla gümrük vergisinin bütününe etkileyen "fiili ithal tarihi" ibaresinin yürürlükten kaldırılması ve yerini "gümrük beyannamesinin tescil tarihi" ibaresine bırakması ile birçok uyuşmazlığın da önüne geçilmiş olması gümrük vergisi uygulamasında önemli değişikliklerden bir tanesi olmuştur. Bunu sağlayacağı faydalar gelecekte daha net bir şekilde ortaya çıkacaktır.

- Gümrük vergisi uygulamasında bir diğer olumlu gelişme ise, diğer vergilerdekinden farklı olarak geri verilmesi gereken gümrük vergilerinin belirli bir süre içerisinde ödenmemesi halinde gümrük idaresinin AATUHK'un tecil faizine ilişkin hükümleri uyarınca faiz ödemek zorunda bırakılmasıdır. Daha önce çıkarılan amme alacakları ile ilgili hiçbir kanunda olmayan bu yeni uygulama bir ölçüde de olsa idarenin keyfi davranışlarını önleyecek gibi gözükmektedir.

- Tartışma yaratan ve gelecekte de yaratacak gibi gözükken bir diğer önemli nokta da idari itiraz yolları tüketilmeden yargı organlarına başvurmanın mümkün olup olamayacağıdır. Bu tartışma Yeni Gümrük Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile daha da önem kazanacak gibi gözükmektedir. Bu tartışma gümrük idaresinin uygulamaları ve bu husustaki uyuşmazlıklarda yargının vereceği kararlardan sonra netlik kazanacaktır ancak Gümrük Kanunu'nun ilgili maddelerinin analizinden ulaşılan sonuç idari itiraz yolları tüketilmeden yargıya gitmenin mümkün olamayacağı şeklindedir. Kaldı ki böyle bir uygulamanın yargının iş yükünün azaltılması bakımından da olumlu bir katkı sağlayacağı düşünülebilir. Eğer bu noktada gümrük idaresi uygulamaları ve yargı kararları da yukarıdaki gibi olursa, bir başka deyişle idari itiraz yolları tüketilmeden yargıya gitme imkanı bulunmayacaksa bu durumda bir başka tartışma daha ortaya çıkmaktadır. Bu da gümrük idaresi tarafından verilmiş kesin ve yürütülmesi zorunlu bir karar bulunmadan yargıya gitme olanağını bulunup bulunmayacağıdır. Bu noktada şu söylenebilir. Gümrük idaresine tanınan kanuni cevap verme süresi geçse bile henüz itiraz idari bir karara bağlanıp tebliğ edilmedikçe itirazın zımnen reddedildiğinden bahisle yargıya başvurma imkanı bulunmayacaktır. Çünkü Gümrük Kanunu daha önce de ifade edildiği gibi kendi içerisinde aynı zamanda bir usul kanunu olduğu ve itiraz şekli, itiraz yolları ve itiraz nedenleri bizzat Gümrük Kanunu'nun kendi içerisinde düzenlendiği için bu husustaki uyuşmazlıkların İYUK'un "idari makamların sükutu ve üst makamlara başvuru" yu düzenleyen hükümlerine göre çözümlenme olanağı bulunmayacaktır. Dolayısıyla yükümlülerin idare tarafından verilmiş kesin ve yürütülmesi zorunlu kararın kendilerine tebliğ edilmesini beklemeleri ve ardından yargı yoluna başvurmaları daha uygun bir davranış olacaktır.

- Eski Gümrük Kanunu'nun uygulandığı dönemde İYUK'un açık hükmü karşısında "gümrük para cezaları" na ilişkin uyuşmazlıkların Vergi Mahkemesi

yerine Asliye Ceza Mahkemeleri'nde çözümlenmesi tartışma yaratmıştır. Yeni Kanunda ise bu hususta bir açıklık bulunmamaktadır. Ancak Eski Gümrük Kanunu'nda olduğu gibi bu uyuşmazlıkların Asliye Ceza Mahkemelerinde çözümleneceğine dair açık bir hükme de rastlanmamaktadır. Dolayısıyla gümrük para cezaları konusunda çıkacak uyuşmazlıkların Vergi Mahkemesi'nde mi yoksa Asliye Ceza Mahkemesi'nde mi çözüleceği gelecekte netlik kazanacaktır. Ancak Yeni Gümrük Kanunu'nun lafzından çıkan sonuç vergi aslında olduğu gibi cezalar konusunda da idari yargıya başvurmanın mümkün olabileceği yönündedir. Böyle olduğu takdirde uzun süren tartışmalara da son nokta konmuş olacaktır.

Son olarak "idari yargı yerlerine başvurulmasının gümrük idarelerinin para cezası uygulamasına engel teşkil etmeyeceği" şeklindeki kanun hükmüne dikkati çekmekte yarar vardır. Bu hüküm ileride büyük tartışmalara sebep olacaktır. Kanun hükmünün İYUK'un, Vergi Mahkemesi'ne dava açılması vergi vb yükümlülüklerin tahsil işlemini durdurur, hükmüne bir *istisna* getirdiği düşünülse bile bu kabul tarzı ortaya ilginç bir durum çıkarmaktadır. Çünkü ek tarhiyat ve buna sıkı bağlı olan ceza uygulaması şeklindeki iki idari işlemin de dava konusu yapılması halinde asıla ilişkin uyuşmazlık aslın tahsilini *durdururken* tahsilatı duran asıla ilişkin olan cezanın tahsilatı durmayacaktır. Yeni düzenleme mevcut şekli ile yürütmeni durdurulması istemlerinin artmasına sebep olacağı gibi, bir gümrük para cezası için karar aşamasında ayrı, tahsilat aşamalarının (ödeme emri, haciz, cebren satış) her biri için ayrı davaların açılmasına yol açacağı açıktır. Bu ise yargının yükünü daha da arttıracaktır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

Kitaplar

Akçin Remzi ve Şükrü Keleş. **Gerekçeli Gümrük Kanunu**, Gümrük Kontrolörleri Derneği, Yayın No, 23, Ankara, Kasım, 1999.

Akdağ, Mustafa. **Türkiye’ni İktisadi ve İctimai Tarihi 1 (1243-1453)**, Cem Yayınevi, İstanbul 1995.

Akgündüz, Ahmet. **1841 Tarihli Gümrük Kanunnamesi, Osmanlı Vergi Mevzuatı**, Maliye Bakanlığı APK Daire Başkanlığı, Yayın No,1998/348, Ankara 1998.

Aksoy, Şerafettin. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 4. Baskı, Filiz Kitapevi, İstanbul 1996.

_____. **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi**, Filiz Kitapevi, İst, 1990.

Altun, Muhsin ve Abdullah Şimşek. **Vergi Mevzuatına İlişkin Sayıştay Kararları (1950-1999)**, Barış Yayınevi, Ankara 2000.

Asheghian, Parviz. **İnternational Economics**, West Publishing Company 1995.

Atan, Turhan. **Türk Gümrük Tarihi**, Cilt I, Türk Tarih Kurumu Yayınları, Sayı: 109, Ankara, 1990.

Avcıoğlu, Doğan. **Türkiye’nin Düzeni**, 13. Baskı, Teknik Yayınevi, İstanbul 1979.

Bağrıaçık, Atilla. **Avrupa Birliği Gümrük Rejimleri ve Türkiye’de Gümrüklerde Tek İdari Belge Kullanım Kılavuzu**, Bilim Teknik Yayınevi, 1999.

_____. **Yeni Gümrük Kanunu Çerçevesinde Uygulamalı Dış Ticaret İşlemleri**, Gözden Geçirilmiş 6. Baskı, Bilim Teknik Yayınevi.

Balassa, B. and Associates. **The Structure of Production in Developing Countries**, The John Hopkins Press, 1971.

Bangs, Robert B. **Financing Economic Developed**, Chicago Ün. Press, 1968.

Bayraklı, H.Hüseyin ve Osman Pehlivan. **Vergi Hukuku, İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi**, İstanbul, 1995.

_____. **Vergi İcra Hukuku**, Afyon 2000.

Bilici, Nurettin. **Vergi Hukuku Genel İlkeleri Türk Vergi Sistemi**, Yargı Yayınevi, Ankara 2000.

Bulutoğlu, Kenan. **Türk Vergi Sistemi**, 6. Baskı, Ankara, 1979.

Cem, İsmail. **Türkiye'nin Geri Kalmışlığının Tarihi**, Cem Yayınevi, 12. Basım, İstanbul 1995.

Chacholiades, Miltiades. **İnternational Economics**, McGraw-Hill İnternational Editions, 1990.

Chellion, Raja J. **Fiscal Policy in Underdeveloped Countries**, London, 1969.

Çağın, Nami. **Vergilendirme Yetkisi**, Ankara, 1981,

Çelik, Binnur. **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara, Mart 1999.

Çınar, Hakan. **Pratik İthalat İhracat İşlemleri ve Dış Ticarete Finansman Teknikleri**, Ankara, 2000.

Dinler, Zeynel. **İktisada Giriş**, İkinci Basım, Ekin Yayınevi, Bursa, 1996.

Dönmez, Recai. **Teori ve Uygulamada Vergi Afları**, Anadolu Ü. Yayın No:557, Eskişehir 1992.

Dönmezer, Sulhi, Sahir Erman. **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, Cilt III, Onbirinci Baskı, Beta, İstanbul 1994.

Due, John. F. **Customs Duties İn Developing Country**, Richard M. Bird and Oliver Oldman, Readings on Taxation in Developing Country, Library of Congress, 1975.

_____. **İndirect Taxation in Developing Economics**, The Johns Hopkins Press, 1970.

Dunn and Ingram. **İnternational Economics Study Guide and Work Book**, Fourth Edition, John Wiley and Sons inch, 1996.

Edwin, R. A. Seligman. **Studies in Public Finance**, Augustus M. Kelley Inc, Newyork 1969.

Erginay, Akif. **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitapevi, Olgan Matbaası, Ankara.

_____. **Vergi Hukuku**, 15. Baskı, Ankara, 1995.

Erol, Mine. **Osmanlı İmparatorluğunun Amerika Birleşik Devletleri ile Yaptığı Ticaret Anlaşmaları**, Damla Matbaacılık, Konya.

Gümrükler Gene Müdürlüğü. **Gümrük İşlemleri Açısından Katma Değer Vergisi**, Maliye Bakanlığı APK Dairesi, Yayın No, 1987/290.

Heper, Fethi. **Toplumsal Yapı ile Vergi Yapıları Arasındaki İlişkiler**, EİTİA Yayın No; 126/148, Eskişehir 1981.

Hicks, Ursula K. **Developed Finance**, Oxford University Press, 1965.

İktisadi Kalkınma Vakfı. **Sorularla Dış Ticarete Menşe Kuralları**, İKV: 49, İstanbul, Şubat 1998.

İnanç, Çetin ve Celal Akkaya. **Gümrük Birliği Uygulamasında Sorulu-Cevaplı Gümrük El Kitabı**, Kaya Matbaası, İstanbul Ocak 1996.

John, H. Adler. **Public Finance and Economic Development in Guatemala**, Greenwood Press Publishers, 1970.

Kalaycıoğlu, Sema. **Dış Ticarete Korumacılık ve Liberasyon Teori ve Dünyadaki Uygulamalar**, Beta, İstanbul, 1991.

Kaneti, Selim. **Vergi Hukuku**, Filiz Kitapevi, İstanbul 1989.

Karagözoğlu, H. Fevzi. **Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Ünal Matbaası, Ankara.

Karamursal, Ziya. **Osmanlı Mali Tarihi Hakkında Tetkikler**, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara, 1989.

Karlık, Rıdvan. **Ekonomik Birleşmeler Teorisi Yönünden, Türkiye'ni AET Üyeliği ve Sanayileşme Sorunu**, Eskişehir İTİA Y.No; 162/104, Eskişehir 1976.

Kazıcı, Ziya. **Osmanlılarda Vergi Sistemi**, Şamil Yayınevi No: 13, İstanbul 1977.

Keçeciler, Mehmet. **Yeni Gümrük Kanunu ve Değişen Gümrük Mevzuatı**, İAV, Konferanslar Serisi 15, İstanbul 2000.

Kırbaş, Sadık. **Vergi Hukuku**, 12. Baskı, Siyasal Kitapevi, Ankara, Eylül 2000.

Köprülü, Fuad. **Bizans Müesseselerinin Osmanlı Müesseselerine Tesiri**, Ötüken Yayınevi, Yayın No, 164, İstanbul, 1981.

Kurdakul, Necdet. **Osmanlı Devleti'nde Ticaret Anlaşmaları ve Kapitülasyonlar**, Birinci Baskı, Döler Neşriyat, Mart 1981.

Kurugman, Paul R. and Maurcie Obstfield. **International Economics**, Third Edition, Haper Collins Collage Press, 1994.

Kutlu, Erol. **Gümrükleme**, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayın No:540, Eskişehir, Kasım 1996.

Küçükcutlu, Namık. **Gümrük Mevzuatı**, İstanbul Ticaret Odası Yayın No:1998-28 Haziran 1998.

Nadaroğlu, Halil. **Kamu Maliyesi Teorisi**, 10. Baskı, Beta, 1998.

Nafziger, E.Wayne. **The Economics of Developing Countries**, Third Edition, Prentice-Hall Inch, 1997.

Naharro, Jose Maria. **Production and Consuption Taxes and Economic Development, Fiscal Policy for Economic Growth in Latin America**, John Hopkins Press., 1965.

Nemli, Arif. **Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Politikası**, Y. Güray Matbaası, 1979.

Nural, Ali, Remzi Akçın. **Ekonomik Etkili Gümrük Rejimleri**, Gümrük Kontrolörleri Derneği Yayın No, 7, İstanbul, Şubat 1996.

_____. **Açıklamalı 4458 Sayılı Gümrük Kanunu**, Gümrük Kontrolörleri Derneği Yayın No, 25, Ekim 2000, Ankara.

Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan. **Vergi Hukuku**, (6. Baskı, Turhan Kitapevi, Ekim Ankara, 1998).

Perst, A.R. **Public Finance in Underdeveloped Countries**, Great Britian Press 1972.

Plehn, Carl C. **İntroduction to Public Finance**, Fourth Edition, Macmillian Company, 1925.

Salvatore, Dominic. **İnternational Economics**, Third Edition, Macmillan Publishing Company , 1990.

Savaş, F. Vural. **Kalkınma Ekonomisi**, Sermet Matbaası, İstanbul 1974.

Sayiner, İsmet. **Avrupa Gümrük Birliğinde Yeni Gümrük Mevzuatı ve Uygulamaları**, Birinci Baskı, Aralık 1995.

Sevinç, Necdet. **Osmanlının Yükselişi ve Çöküşü**, Hamle Yayınevi 5. Baskı, İstanbul 1985.

Sharp and Sliger. **Public Finance**, Revirsed Edition, Business Public inch., 1970.

Shultz and Harriss. **American Public Finance**, Seventh Edition, Prentice Hall inch,1961.

Sidal, Hulisi. **Gümrük Politikası Mevzuatı ve Tatbikatı** Cilt 1, Berksoy Matbaası, İstanbul 1966.

Snider, Delbert A. **Introduction to International Economics**, Sixth Edition, Richard Irwing Inch, 1975.

Soydan, Billur Yaltı. **Gümrük Birliğinin Hukuki Yapısı**, İstanbul SMMMO Yayınları 18.

Sönmez, Nezihe ve Ali Galip, Ö. Halıcı. **Gelir ve Kurumlar Vergisinde İstisna ve Muafiyetlerin Uygulama Sonuçları ve Değerlendirilmesi**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1990.

Sudi, Süleyman. (Yayına Hazırlayan Mehmet Ali Ünal), **Osmanlı Vergi Düzeni**, Isparta 1996.

Şahin, Mehmet. **Muafiyetler**, Gümrük Kontrolörleri Derneği, Yayın No, 16, Ankara, Kasım 1998.

Tabakoğlu, Ahmet. **Türk İktisat Tarihi**, Dergah Yayınları, 2. Baskı, İstanbul 1994.

Tanzi, Vito. **Public Finance in Developing Countries**, 1991.

Taylor, Philip E. **The Economics of Public Finance**, 1953.

Tekin, Fazıl. **Uluslararası Maliye**, Cilt 1, Anadolu Üniversitesi Yayınları No. 261, Eskişehir 1988.

Terra, Ben, Peter Wattel. **European Tax Law**, Second Edition, Kluwer Law International, 1997.

Togan, Sübidey. **1980'li Yıllarda Türk Dış Ticaret Rejimi ve Dış Ticaretin Liberizasyonu**, Türk Exim Bank Araştırma Dizisi 1.

Toprak, Vamık. **Gümrük Politikası**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1965.

Tuğ, Salih. **İslam Vergi Hukukunun Ortaya Çıkışı**, Marmara Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Vakfı Yayınları No, 5, İstanbul 1984.

Tuncer, Selahattin. **Vergi Uygulamaları**, Ar Yayıncılık, Yalkın Ofset, İstanbul 1984.

_____. **Gümrükler ve Gümrük Vergileri (Teori ve Uygulama)**, Yaklaşım Yayınları, Mayıs 2001.

Turanlı, Rona. **İktisadi Düşünce Tarihi**, Beta, İstanbul, 1988.

Uluatam, Özhan. **Vergi Hukuku Gene Esaslar ve Vergiler**, Seçkin Yayınevi, 1995.

Uludağ, Ramazan. **21. Yüzyıla Girerken Gümrük Stratejisi**, İktisadi Araştırmalar Vakfı, Konferanslar Serisi, Sayı 9, İstanbul, 8 Mart 1999.

Usta, Tefvik, Halit Hanoğlu. **Geçici Depolama Yeri ve Antrepo İşletmeciliği**, Gümrük Kontrolörleri Derneği Yayın No, 26, Ankara, Ocak 2001

Wallich, Henry C. and John H. Alder. **Public Finance in Developing Country**, Greer Wood Press, 1968.

Walter, Ingo. **International Economics**, Second Edition, The Ronald C., Newyork, 1975.

Webber, Carolyn and Aaron Wildarsky. **A History of Taxation and Expenditure in Western World**, (1986).

Williamson, John. **The Open Economy and The World Economy**, Basic Books Inc., Newyork, 1983.

Yıldırım, Kemal. **Mikro Ekonomik Analiz**, Cilt 1, Eskişehir 1997.

Yıldız, Şükrü. **İthalatta Gümrük Kıymeti**, Özel Matbaası, Ankara, Ağustos 1997.

Makaleler

Ak, Rahim. "Gümrük Kapılarında Yeni Düzen Bugün Uygulamada", **Dünya Gazetesi**, 7 Şubat 2000.

Akarlı, Engin Deniz. "1872-1916 Bütçeleri Işığında Osmanlı Maliyesinin Sıkıntıları", **C. O. Tütengil'in Anısına Armağan**, Sayı 1, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul 1982.

Akbay, Levent. "Gümrüklerde İşler Kolaylaşacak", **Dünya Gazetesi**, 25 Ocak 2000.

Akdağ, Feridun. "Serbest Ticaret Rejimi ve Türkiye", **Türkiye İktisat Mecmuası**, İstanbul Tüccar Derneği Yayını, Sayı 25, Mart 1950.

Akdeniz, Gıyasettin. "Gümrük Kıymetinin Tarifi", **İktisat ve Maliye Aylık Mecmuası**, Cilt 1, Sayı 2, 15 Mayıs 1954.

_____. "Gümrük Teşkilatı", **İktisat ve Maliye Dergisi**, Cilt 1, Sayı 215, Mayıs 1954.

Akkaya, Şahin. "Dış Ticaret Vergilerinin Kamu Gelirleri İçindeki Yeri ve Gelişimi", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Otuzaltıncı Seri, İstanbul 1994.

Akkaya, Yusuf. "Dahilde İşleme Rejimi 1", **Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog Dergisi**, Sayı 114, Nisan 2000.

_____. "Dahilde İşleme Rejimi 2 ", **Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog**, (Sayı 115, Mayıs 2000).

Akkoyunlu, Arzu S. "Gelenekse Gümrük Birliği Teorisi", **Hacettepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt 16, Sayı 1-2, 1998.

Akköy, İhsan. "Gümrükten Alınan Vergi Resim ve Fonlar", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 63, Kasım 1986.

Akmansu, Mehmet. "Gümrük Tarifelerinde İndirim Sağlama Konusunda Milletlerarası Çalışmalar ve 1956 Tarife Müzakereleri", **Maliye Enstitüsü Konferansları**, İkinci Seri Yıl 1956, Sermet Matbaası, 1958.

Aktan, Coşkun Can, "Modern Vergi Tahsil Usulleri I", **Mali Hukuku**, Sayı 29, Eylül-Ekim 1990.

_____. "Korumacılık mı, Serbest Ticaret mi?" **Banka ve Ekonomik Yorumlar**, Yıl 35, Sayı 8, 1998.

Alan, Nuri. "İdari Usul ve İdari Yargı" ,**Ankara Barosu Dergisi**, Yıl 57, Sıy, 2000/2.

Anıl, Mustafa Nuri, "Mütekamil Bir Gümrük sistemine Olan İhtiyacımız", **Maliye Enstitüsü Konferanslar Serisi**, Yayın No, 758, Sermet Matbaası, İstanbul 1958.

Aşçı, Cenap. "Geçici İthalatta Ceza Uygulaması", **Gümrük Dergisi**, Sayı 36, Mart 2001.

Ata, Reşit. "Avrupa Birliği ve Avrupa Gümrük Birliğini Tanıyalım", **Mükellefin Dergisi**, S. 26, Şubat 1995.

_____. "İhtisas Gümrükleri", **Mükellefin Dergisi**, Sayı, 101, Mayıs 2001.

_____. "Yeni Gümrük Kanununu Mukayeseli ve Geniş İncelemesi-I", **Mükellefin Dergisi**, Sayı 90, Haziran 2000.

_____. "Yeni Gümrük Kanununu Geniş ve Mukayeseli İncelemesi-II", **Mükellefin Dergisi**, Sayı 91, Temmuz 2000.

_____. "Eşyanın Tercihli Menşeinin Tespiti", **Mükellefin Dergisi**, (S.79, Temmuz 1999).

_____. "Gümrük Müşavirliği Mesleği", **Mükellefin Dergisi**, Sayı 92, Ağustos 2000.

_____. "Gümrük Mevzuatında Turistik Kolaylıklar (yada tiriptik)", **Mükellefin Dergisi**, Sayı 63, Mart 1998.

_____. "Gümrük İşlemlerinde Mükellefin Bağlayıcı Tarife Bilgisi İsteme Hakkı", **Mükellefin Dergisi**, Eylül 1999, Sayı 81.

_____. "Gümrük Mevzuatında Sundurma-Antrepo Rejimleri", **Mükellefin Dergisi**, Sayı 60, Aralık 1997.

_____. "Gümrüklerde Laboratuvar Tahlili ile İlgili Yönetmelik Değişikliği", **Mükellefin Dergisi**, Sayı 73, Ocak 1999.

Atatüre Tuğrul. "Yeni Gümrük Yasası ile Getirilen Yenilik ve Değişiklikler", **Mükellefin Dergisi**, Sayı 85, Ocak 2000.

Atay Tezcan. "Yeni Gümrük Kanunu, Paralelinde Katma Değer Vergisi Mevzuatında İthalat İstisnası-1", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı 317, 1 Nisan 2001.

_____. "Yeni Gümrük Kanunu Paralelinde, Katma Değer Mevzuatında İthalat İstisnası-2", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, 15 Nisan 2000.

Ay, Hakan. "Osmanlı Devletinde Mali Bunalım ve Sebepleri", **Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF. Dergisi**, Cilt 6, Sayı 2, Yıl 1991.

Aydın, Selman. "4458 Sayılı Gümrük Kanunu'na Göre Gümrük Para Cezalarında İdari İtiraz Yolu ve Görevli Yargı Yeri", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 8, Sayı 91, Temmuz, 2000.

Balcı, Beyazıt. "A.T. ile Türkiye Arasında 6 Mart 1995 Tarihinde İmzalanan 1/95 Sayılı Ortaklık Konseyi Kararında Yer Alan Başlıca Hükümler", **Maliye Dergisi**, Sayı 119, Mayıs-Ağustos, 1995.

_____. "1993 Yılından İtibaren Uygulanmasına Başlayacağımız GATT Değerleme Sözleşmesine Göre Yapılacak Gümrük Değerlemesi", **Vergi Dünyası**, Sayı,122, Ekim 1991.

Baş, Zuhâl Bereket. "Fransız İdare Hukukunda Yönetim Karşısında Kamu Görevlisinin Sorumluluğu", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı 343, 1 Mayıs 2001.

Bhagwati, J. (Çev. M.Erol İyiboçkurt), "Gümrük Himayesi, Reel Ücretler ve Reel Gelirler", **Bursa İTİA. Dergisi**, Cilt I, Kasım 1972, No, 1.

Bora, Basri. "Kıymet Esasına İsnat Eden Yeni Gümrük Tarifemiz", **Maliye Enstitüsü Konferansları**, Birinci Seri, Yıl 1955, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul Üniversitesi Yayın No: 665.

Bulut, Mustafa Kemal. "Gümrük İdarelerince Tahsil Edilen Vergiler İle Düzeltme Talebi, İtiraz ve İdari Yargı Yolu", **Gümrük Dünyası Dergisi**, Sayı 29, Nisan, 2001.

Byrne, Peter D. (Çev, Mehmet yaşar Akçay), "Vergi ve Gümrük İdaresi Alanında Özelleştirme Üzerine", **Vergi Sorunları**, S, 82, Temmuz 1995.

Can, İsmail. "Türkiye'de Gümrük Sunduma ve Antrepo İşletmeciliği", **Maliye Dergisi**, Mart-Aralık 1994, S.117.

Candan, Turgut. "Gümrük Vergisinde İdari Dava Açılmasında Önce Tahakkuka İtirazın Önemi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 51, Mart 1997.

Ceyhan, Zeynep. "Dış Ticarete Korumacılığın Fayda ve Maliyetleri", **İktisadi Kalkınma Vakfı Dergisi**, Sayı 45, Ocak 1986.

Cezar, Yavuz. "Osmanlı Vergi Sistemindeki Darboğazlar ve Sistemi Yenileştirme Yönünden Ortaya Çıkan İlk Gelişmeler Üzerine", **İktisat Dergisi**, Sayı 394, Ekim 1999.

Cimilli, Ekrem. "Dünden Bugüne Kadar Gümrük Vergilerimiz", **EİTİA Dergisi**, 50. Yıl Özel Sayısı, 1973.

_____. "Gümrük Politikası Açısından Eşyanın Menşei", **Eskişehir İTİA Dergisi**, Cilt XVI, Sayı 1 Ocak 1980.

_____. "Gümrüklerde Muafiyet Uygulaması ve Tarihsel Gelişimi", **Eskişehir İTİA Dergisi**, Sayı 1, Cilt X, 1974.

_____. "Gümrük Tarifemiz", **Eskişehir İTA Dergisi**, Cilt:XIV, S. 2, 1978.

_____. "Gümrük Cezaları ve Uygulama Halleri", **Anadolu Üniversitesi, İTİA Dergisi**, Cilt III, Sayı 2, 1977.

_____. "Geçici Gümrük Muafiyetleri Rejimi ve Tarihsel Gelişimi", **Eskişehir İTİA Dergisi**, Cilt X, Sayı 2, 1974.

Cumhuriyet Öncesi Dönemde Dış Ticaret. gumruk.gov.tr/htm,

Çağan, Nami. "Anayasa Yönünden Fonlar", **Mali Hukuk Dergisi**, Mart-Nisan 1987, Sayı 8.

Çardak, Mehmet. "Gümrüklere Bir Bakış", **Maliye Dergisi**, Sayı 74, Mart-Nisan 1985.

Çelik, Binnur. "İthalden Alınan Katma Değer Vergisi ve Günümüzdeki Önemi", **Gazi Üniversitesi, İİBF Dergisi**, Cilt 1, Sayı 2, Güz 1999.

Çımat, Ali. "Vergilendirme Yetkisi ve Demokrasi ile İlişkisi-2", **Vergi Raporu**, Sayı 25, Ekim-Kasım 1996.

Çizakça, Murat. "Kapitülasyonların Ekonomik Analizi", **Bursa İktisadi Ticari ilimler Akademisi Dergisi**, Cilt 3, Temmuz-Kasım 1974.

Değer, Nuri. "İthalat İşlemlerinde Katma Değer Vergisi Uygulaması", **Yaklaşım Dergisi**, (Şubat 1998).

_____. "KDV Kanununda Yeni Gümrük Kanunu Çerçevesinde Yapılan Değişiklikler", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 87, Mart 2000.

_____. "Türk Gümrük İdaresinin Modernizasyonu", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 57, Eylül 1997.

Demir Abdurrahman, "Gümrüklerde İş Takibi ve Temsil", **Gümrük Dergisi**, Yıl 9, Sayı 34, Eylül 2000; **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 97, Ocak 2001.

_____. "Uluslararası Hizmet Ticaretinin Gümrük Boyutu", **Gümrük Dergisi**, (Yıl 9, Sayı 35, Aralık 2000).

_____. "İhracatı Teşvik Uygulamalarından Dahilde İşleme Rejiminde KDV Nasıl Buharlaştır", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 99, Mart 2001; **Gümrük Dergisi**, (Sayı 36, Mart 2001), ss. 11-23.

Demirkan, Uçar. "Türk Vergi Sisteminde Tahakkuk", **Mükellefin Dergisi**, Sayı 102, Haziran 2001.

Dicle, İ. Atilla. "Dünya Ticaret Örgütü ve Kalkınmakta Olan Ülkeler", **Ekonomik Forum**, Yıl 6, Sayı 5, 15 Mayıs 1999.

Dikmen, M.Orhan. "Liberal, Bitaraf ve Müdahaleci Vergi Politikaları", **Maliye Enstitüsü Konferansları**, (Birinci Seri, 1955, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul 1965.

Doğruel, Emin. "İthalden Alınan Vergi Resim ve Fonlar", **İşletme ve Muhasebe Bülteni**, Sayı 26, Mayıs 1988.

Doğrusöz, A. Bumin. "Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü-1", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 43, Mart 1985.

Duran, Lütfi. "Gümrük Vergisi Para Cezasına İtiraz Mercii", **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı 7, Ocak-Şubat 1987.

Eraslan, Hasan. "Transit ve Türkiye ile Yabancı Ülkeler Arasında Yapılan Taşımacılıkta Katma Değer Vergisi İstisnası ve Bir Sorun", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 9, Sayı 102, Haziran 2001.

Erimez, Rüştü. "Vergi Affı", **Mükellefin Dergisi**, S. 50, Şubat 1997.

Erol, N.Cengiz. "Gümrüklerimizde Yolcu İşlemlerine İlişkin Döviz ve İthal Rejimi ile Muafiyetler", **Mali Sorunlara Çözüm**, Ağustos 1986.

Ersoy, Doğan. "İthalatın Vergilendirilmesi", **Maliye Dergisi**, S.74 Mart-Nisan 1985.

Ertuğ, Metin. "Gümrük Vergisi Uygulamasında İtiraz Mercileri", **Danıştay Dergisi**, Sayı 66-67, 1987.

Esen, M.Nazmi. "AB'ye Üyelik Sürecinde Türk Gümrük İdaresi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 100, Nisan 2001.

Ersert, Mahmut. "Gümrük Müdürlüklerince Yapılan Fon Tahakkuklarına Karşı Açılan Davalarda Süre Sorunu", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı 237, 1Aralık 1996.

_____. "İthalattan Alınan Fonlara İlişkin Açılacak Davalarda Görevli Mahkemenin Belirlenmesi", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı 348, 15 Temmuz 2001.

_____. "İthalden Alınan Fonlara Karşı Açılan Davalarda İdare Mahkemeleri mi Yoksa Vergi Mahkemelerinin mi Görevli Olduğu Konusunda Bir Çalışma", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı 247, 1 Mayıs 1997.

Esen, Nazmi. "Taahhüt Üstü Gümrük İşlemleri", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 101, Mayıs 2001.

Göğüş, Murat, Tankut Aydın, "Türkiye'nin Dış Ticaret Rejimim İçinde İthalata İlişkin Esaslar ve 1998 Yılı Uygulamaları ", **www.Gümrük.gov.tr/htm/05.06.2000**.

Gökçe, M., Uğur, Musa Ünal. "Gümrük Kıymet Kodunda Yapılan Değişikliklerin Etkileri", **Vergi Raporu**, Sayı 41, Haziran-Temmuz, 1999.

_____. "Yeni Gümrük Kanununun Getirdikleri", **Vergi Raporu**, Şubat-Mart 2000, ss.70-79.

Gökmen, Selahaddin, "Dahilde İşleme Rejimi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 135, Aralık 1999.

Gönenç, Erdinç, "Geçici Kabul Rejimi İle Mal İthalı 1", **Maliye Postası Dergisi**, Sayı 274, 1 Şubat 1992.

_____. "Geçici Kabul Rejimi İle Mal İthalı-2", **Maliye Postası Dergisi**, Sayı 274, 15 Şubat 1992.

Gülberman, Adnan. "Türkiye ve AB İlişkileri İçinde Vergi Politikası", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 56, Ağustos 1997.

Güner, Sedat. "Kabul Kredisi Yoluyla Yapılan İthalatta Finansman İşlemlerinden Doğan Faizin, Gümrük Vergisi ve KDV Yönünden Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 105, Haziran 1997.

_____. "Gümrük Vergisinde İtiraz ve Düzeltme Süreci", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 193, Eylül 1997.

Güney, Yusuf. "Gümrük Birliği ile Gelen Spesifik Gümrük Vergileri", **Gümrük Birliği Sürecinde Türkiye**, Sayı 27, Ocak Şubat-Mart 1997.

Güngör, Kamil. "Türkiye-AB İlişkileri Çerçevesinde Gümrük Vergilerinin Uyumlaştırılması", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 129, Haziran 1999.

Haharro, Jose Maria. "Production and Consumption Taxes and Economic Development", **Fiscal Policy For Economic Growth in Latin America**, John Hopkins Press, 1965.

Hamitoğulları, Umman. "Yeni Gümrük Kanunu", **Yaklaşım Dergisi**, Şubat 2000.

_____. "Yeni Gümrük Kanununun ve Serbest Bölgeler", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 8, Sayı 87, Mart 2000.

_____. "Bağlayıcı Tarife Bilgisi", **Yaklaşım**, S.102, Haziran 2001.

_____. "Dahilde İşleme Rejimi Kapsamında Gümrük İşlemleri", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 8, Sayı 93, Eylül 2000.

_____. "Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 8, Sayı 88, Nisan 2000.

Hazlitt, Hanry. "Gümrük Duvarları Neyi Himaye Eder", **Türkiye İktisat Mecmuası**, İstanbul Tüccar Odası Yayınları, Sayı 5, Haziran 1948.

Heper, Fethi. "Gümrük Birliğine Geçerken Vergiler", **Eskişehir Sanayi Odası Bülteni**, Sayı 288, Eskişehir 1995.

Işıl, Erhan. "Kennedy Round ve Sonuçları", **Maliye Enstitüsü Konferansları**, Ankara Üniversitesi Siyasa Bilgiler Fakültesi Yayınları No:282, Sevinç Matbaası, 1967, ss.59-75.

İktisadi Kalkınma Vakfı. "AB ve Ülkemizde Dahilde İşleme Rejimi Uygulamalarının Değerlendirilmesi", **İktisadi Kalkınma Vakfı Dergisi**, Sayı 143, Ocak-Nisan 1999.

İnce, Barbaros. "Topluluk İç Pazarı ve Tarife Dışı Engeller", **İktisadi Kalkınma Vakfı Dergisi**, Sayı 45, Ocak 1986.

İrbeç, Yusuf Ziya. "Osmanlı İmparatorluğu'nda 19. Yüzyıldan İtibaren İktisadi Politikayı Etkileyen Sosyal Gelişmeler", **İstanbul Sanayi Odası Dergisi**, Sayı 241, 15 Mart 1986.

Kabaalioglu, Haluk A. "Tokyo Round Görüşmeleri ve Gümrüklerde Kıymet Tespiti-1", **İktisadi Kalkınma Vakfı Dergisi**, Yıl 2, Sayı 13, Mart 1982.

_____. "Tokyo Round Görüşmeleri ve Gümrüklerde Kıymet Tespiti-2", **İktisadi Kalkınma Vakfı Dergisi**, Yıl 2, Sayı 14, Nisan 1982.

Karaer, Tacettin. "Maliye ile Gümrük ve Tekel Bakanlığının Birleştirilmesi Üzerine Bir Deneme", **Mali Hukuk**, Sayı 14, Mart-Nisan, 1988.

Karlık, Rıdvan. "Sanayileşme Süreci Yönünden Gümrük Tarifelerini Genç Sanayileri Koruyucu Etkisi", **EİTİA Dergisi**, Cilt XI, Sayı 2, 1975.

Karsak, Yıldırım. "GATT Çerçevesinde Hazırlanan Yeni Gümrük Kıymet Kodu", **İktisadi Kalkınma Vakfı Dergisi**, Sayı 7, Eylül 1981.

Kaya, M.Emin. "Yatırım Teşvik Belgesi Açısından Gümrük Vergisi-Toplu Konut Fonu Muafiyet ile Çeki Listesi Uygulaması 1", **Maliye Postası Dergisi**, 15 Eylül 1997, Sayı 409.

_____. "Yatırım Teşvik Belgesi Açısından Gümrük Vergisi-Toplu Konut Fonu Muafiyet ile Çeki Listesi Uygulaması 2", **Maliye Postası Dergisi**, Sayı 410, 1 Ekim 1997.

Kaya, Mehmet Emin. "Yatırım Teşvik Belgesi Açısından Gümrük Vergisi Toplu Konut Fonu Muafiyeti ile Çekik Listesi Uygulaması", **Mali Hukuk Dergisi**, S. 72.

_____. "İthalatçı İçin Bir Nefes Sonradan Kontrolle Tabi İthalatçı Belgesi", **Maliye Postası Dergisi**, Sayı 447, 15 Nisan 1999.

Kayacan, Fevzi. "Kanuni Temsilcinin Gümrük Vergi ve Resimlerinden Dolayı Takip Usulü ve Görevli Yargı Yeri", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 33, Eylül 1995.

Kaymak, Hasan. "Gümrük Beyannamesinin Geç Elde Edilmesi Halinde KDV İade Talebi ve İadenin Erken veya Geç Talep Edilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 152, Mayıs 2001.

Kazak, Engin. "Vergi Yargısı Vergilendirme Yetkisinin Kullanılmasında Yargısal Denetim", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı 261, 1 Aralık 1997.

Kenar, Necdet. "İthalattan Alınan Vergi Resim ve Fonlar", **Maliye Postası Dergisi**, Sayı 192, 1 Eylül 1988.

_____. "Geçici Kabul Rejimi İle Mal İthalı", **Maliye Postası Dergisi**, Sayı 179, 15 Şubat 1988.

_____. "Gümrüklerde İthal İşlemleri-1", **Maliye Postası Dergisi**, Sayı 189, 15 Temmuz, 1988.

_____. "Gümrüklerde İthal İşlemleri-2", **Maliye Postası Dergisi**, Sayı 191, 15 Ağustos 1988.

Kılıçkaya, Münevver. "KDV Kanunu ve Türk Gümrük Tarife Cetveli Açısından Binek Otomobil Tanımı", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 9, Sayı 101, Mayıs 2001.

Kızılot, Şükrü. "Gümrük Vergisi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları-2", **Hürses**, 11 Aralık 1998.

_____. "Gümrük Vergisi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları-4", **Hürses**, 13 Aralık 1998.

_____. "Gümrük Vergisi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları-I, **Hürses**, 10 Aralık 1998.

Koç, Cevat. "Gümrük Vergilerinde İtiraz, Düzeltme ve Yargı Yolu", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 130, Haziran 1992.

Korkmaz, Rıza Mehmet. "21. Yüzyıla Gिरerken Türk Gümrük İdaresi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 153, Haziran 2001.

_____. "Serbest Bölgelerde Gümrük Denetimi", **Gümrük Dergisi**, Yıl 9, Sayı 35, Aralık 2000, ss.48-60.

Kuşin, Abdülkadir. "Vergi İdaresi, Vergi İncelemesi, Vergi Yargısı", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 9, Sayı 99, Mart 2001.

Kütükçü, Abdullah. "Gümrük Vergisinde İdari İtiraz", **Maliye Postası Dergisi**, Sayı 313, 15 Eylül 1993.

Kütükoğlu, Mubahat S. "Gümrük", **Türkiye Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi**, Cilt 14, İstanbul 1996.

_____. "Tanzimat Devri Osmanlı-İngiliz Gümrük Tarifeleri", **İstanbul Üniversitesi Edebiyat Fakültesi Tarih Enstitüsü Dergisi**, İstanbul, 1974, S:4-5.

Michaely, M., Armeane Choksi-Demetris Papageorgiou (Çev Ali Asker Demirhan), "Dış Ticareti Serbestleştirme Planı", **Maliye Dergisi**, Sayı 95, Temmuz -Ağustos 1989.

Okur, İbrahim. "Dahilde İşleme Rejimi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 6, Mayıs 1998.

Özcan, H.Avni. "Dünden Bugüne Dış Ticaretimizdeki Gelişmeler", **gümrük.gov.tr/htm**.

Özdemir, Ahmet. "Gümrük Vergilerine İtiraz ve Dava Yolları (Ek Makale)", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı 329, 1 Ekim 2000.

_____. "Gümrük Vergilerine İtiraz ve Dava Yolları-2", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı 315, 1 Mart 2000.

_____. "Gümrük Vergilerine İtiraz ve Dava Yolları-1", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı 314, 15 Şubat 2000.

_____. "Gümrük Vergilerine İtiraz ve Dava Yolları-4", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı 317, 1 Nisan 2000.

_____. "Gümrük Vergilerine İtiraz ve Dava Yolları-3", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı 316, 15 Mart 2000.

_____. "Gümrük Vergilerine İtiraz ve Dava Yolları-4", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı 317, 1 Nisan 2000.

Özden, Metin. "1926-1976 Yılları Arasında Uygulanan İthalat Vergilerinin Gelişimi", **Maliye Dergisi**, Sayı 32, Mart-Nisan, 1978.

Özgen, Mehmet. "Gümrük Birliği Ortak Ticaret Politikalarına Uyum Çerçevesinde Dış Ticaret, Kambiyo ve Gümrük Mevzuatlarında Yapılan Düzenlemeler", **Maliye Dergisi**, Sayı 122, Mayıs-Ağustos.

Özmucur, Süleyman. "Dolaylı Vergilerin Fiyat ve Üretim Etkileri", **Çukurova Üniversitesi İİBF. Dergisi**, Cilt 5, Sayı 1, Yıl 1995.

Öztuna, Ayşe. "Dahilde İşleme Rejimi", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı 315, 1 Mart 2000.

Öztürk, Samet. "Yeni Gümrük Yönetmeliğinin Bazı Maddeleri Üzerine Düşünce ve Öneriler", **Gümrük Dergisi**, Sayı 36, Mart 2001.

Pamuk, Şevket. "155. Yılında Balta Limanı Anlaşması", **Ekonomik Forum**, 1994/2.

Saral, Talat. "Türkiye'de Dış Ticaretin Vergilendirilmesi", **Maliye Dergisi**, Sayı 40, Temmuz-Ağustos 1979.

Savaş, Vural F. "Gümrük Tarifelerinin Ekonomik Analizi", **Eskişehir İktisadi Ticari İlimler Akademisi Dergisi**, Cilt V, Sayı 2, 1969.

_____. "Gümrük Reformu Şarttır", **Ankara Ticaret Odası Dergisi**, Cilt 6, Sayı 63, Ekim 1969.

Selen, Ufuk. "Finansal Kiralama Konusu İthal Malınının 4458 Sayılı Gümrük Kanunu Karşısında Durumu", **Gümrük Dergisi**, S.36, Mart 2001.

Semercigil, Murat. "Dış Ticaretin Düzenlenmesi Yönünde Vergisel Bir Yaklaşım", **Maliye Dergisi**, S.69, Mayıs-Haziran 1984.

Seviğ, Veysi. "Yeni Gümrük Yasası", **Dünya Gazetesi**, 19 Kasım 1999.

Subaşı, İhap. "Gümrüklerimiz", **Dünya Gazetesi**, 26 Ocak 2001.

_____. "Gümrük Müşavirleri", **Dünya Gazetesi**, 10 Ocak 2000.

_____. "Gümrüklerimiz", **Dünya Gazetesi**, 24 Şubat 2000.

_____. "Gümrüklerimiz ve Liberal Ekonomi", **Dünya Gazetesi**, 12 Şubat 2001.

Şahinkaya, Serdar. "XIX. Yüzyıl Osmanlı İmparatorluğu'nun İktisadi Yapısı: Sanayileşme ve Bankacılık Özelinde Değınmeler", **Mülkiye Dergisi**, Cilt XXIII, Sayı 218.

Takaz, Hilmi. "Dahilde İşleme Rejimi, Eşdeğer Eşya Kullanımı ve Katma Değer Vergisi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 100, Nisan 2001.

Terlemez, Birol. "1982 Anayasası'nda Vergileme İlkeleri", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 9, Sayı 100, Nisan 2001.

Tokdemir, Ertuğrul. "Osmanlı Ekonomisi: Vergileme mi, Borçlanma mı ?", **İktisat Dergisi**, Sayı 394, Ekim 1999.

Tonyol, Cahit. "Tanzimat ve Getirdikleri", **C.O.Tütengile Armağan**, Sayı 1, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, İstanbul 1982.

Topçuoğlu, Nafiz. "Gümrük Antrepoları", **Mali Hukuk Dergisi**, Temmuz-Ağustos, 1997, S.70.

Tuncer, Selahattin. "Yeni Gümrük Kanununu Vergileme İle ilgili Hükümleri", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 86, Şubat 2000.

_____. "AB-Türkiye Gümrük Birliğı Yasal Düzenleme", **Mükellefin Dergisi**, (Sayı 17, Mayıs, 1994).

_____. "AB Türkiye Mevzuat Uyum Çalışmaları", **Mükellefin Dergisi**, Sayı 25, Ocak 1995.

_____. "Yeni Korumacılık", **İstanbul Sanayi Odası Dergisi**, Ocak 1994.

_____. "Korumacılık Teori ve Uygulama", **Maliye Araştırma Merkezi** Konferansları, Otuzaltıncı Seri, İstanbul 1994).

_____. "Yeni Korumacılık Tarife Dışı Engelleri", **Mükellefin Dergisi**, Sayı 100, Nisan 2001.

_____. "AB-Türkiye Gümrük Birliğı(Örgüt Sorunu)", **Mükellefin Dergisi**, Sayı 19, Temmuz 1994, ss.61-66.

_____. "Türkiye'de Gümrük Eğitimi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 102, Haziran 2001.

_____. "Yeni Gümrük Kanunu", **Dünya Gazetesi**, 18 Kasım 1999.

_____. "Bütçe ve İthalat Rejimi2", **Dünya Gazetesi**, 17 Ocak 2000.

_____. "İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi", **Mükellefin Dergisi**, Sayı 102, Haziran 2001.

_____. "Gümrük Müşavirliği", **Mükellefin Dergisi**, S.95, Kasım 2000.

_____. "Gümrük Vergileri Uygulamasında Bilgi İsteme ve Karar Yönetimi", **Yaklaşım Dergisi**, (Yıl 8, Sayı 88, Nisan 2000).

_____. "Gümrük Tarife Cetveli Yenilendi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 99, Mart 2001.

_____. "Gümrük Vergilerinde Oran ve Tarife Sorunları", **Mükellefin Dergisi**, Sayı 94, Ekim 2000.

_____. "2001 Yılı İthalat Rejim Kararı", **Mükellefin Dergisi**, Sayı 99, Mart 2001.

_____. "Bütçe ve İthalat Rejimi", **Dünya Gazetesi**, 17 Ocak 2000.

_____. "Gümrük Tarife Cetveli", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 8, Sayı 93, Eylül 2000.

_____. "Yeni Gümrük Kanununun Vergileme İle İlgili Hükümleri", **Mükellefin Dergisi**, Sayı 86, Şubat 2000.

_____. "Gümrük Vergisi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları-I", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 89, Mayıs 2000.

_____. "Gümrük Vergisi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları-II", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 90, Haziran 2000.

_____. "Gümrük Vergilerinde Cezalar", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 92.

Tuncer, Selahattin, Meliha Ener. "Gümrük Kanununun Getirdiği Yeni Kavramlar", **Dünya Gazetesi**, 2 Aralık 1999.

Tur, Orhan. "İthalat Bedellerini Ödeme Esasları", **Mükellefin Dergisi**, Sayı 101, Mayıs 2001, ss. 174-178.

Türkiye İktisat Mecmuası. "Gümrük Tarifeleri ve Ticaretler Genel Anlaşması", İstanbul Tüccar Derneği Yalınları, Sayı 26, Nisan 1950.

_____. "Serbest Ticaret", İstanbul Tüccar Derneği Yayını, Sayı 59, İstanbul 1953.

_____. "Ticaret ve Gümrük Tarifeleri Umumi Anlaşması", İstanbul Tüccar Derneği Yalınları, Sayı 55, Şubat 1953.

Uluatam, Özhan. "Gümrük Vergilerimizin Koruyuculuğu Üzerine Bir Deneme", **Ankara Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt 25, Sayı 1, 1970.

Uludağ, Barış. "Gümrükleme Hizmetlerinde Katma Değer Vergisi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 139, Haziran 1999.

Uludağ, Ramazan. "DTÖ Karşısında İhtisas Gümrüklerinin Konumu", **Dünya Gazetesi**, 19 Ocak 2000.

_____. "Yeni Gümrük Kanununu Temel Hedefleri ", **Dünya Gazetesi**, 10 Kasım 1999.

_____. "Yabancı Sermaye Girişinde Gümrük Katkısı", **Dünya Gazetesi**, 25 Şubat 2000.

_____. "Yeni Gümrük Yasasının Global Değerlendirilmesi", **Dünya Gazetesi**, 7 Aralık 1999.

_____. "İhracat Pazarlaması", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı 252, 15 Temmuz 1997.

_____. "Gümrük Birliği Sürecinde İthalat Rejiminin İşleyişi", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, 15 Ocak 1997, Sayı 240.

_____. "Türkiye'de Hassa Ürün İthalatı Uygulaması", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, 15 Haziran 1996, Sayı 226.

_____. "Türkiye'nin Yeni İthalat Prosedürü", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, 15 Temmuz 1996, Sayı 228.

_____. "Gümrük Hattında Fikri ve Sınai Mülkiyet Haklarını Korunması", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı 233, 1 Ekim 1996.

_____. "Genel Antrepo Açma ve İşletme İle ilgili Mevzuat", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, 15 Eylül 1996, S.232.

_____. "Bedelsiz İthalatta Geçici Düzenlemeler ", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı 227, 1 Temmuz 1996.

_____. "Bedelsiz İthalat Kararnamesi ", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı 236, 15 Kasım 1996.

_____. "Bedelsiz İthalatta Vergi Hesaplaması ", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı 243, 1 Mart 1997.

_____. "Döviz Hesabı Kapsamında Bedelsiz İthalat ", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı 249, 1 Haziran 1997.

_____. "Gümrük Birliği Uygulamasını Neresindeyiz 4 ", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı 223, 1 Mayıs 1996.

_____. "Gümrük Birliği Uygulamasını Neresindeyiz 5 ", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı 224, 15 Mayıs 1996.

_____. "Gümrük Birliği Sürecinde İhracat Rejim Kararı İle Getirilen Dış Ticaret Kolaylıkları ", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı 241, 1 Şubat 1997.

_____. "Türkiye'nin Yeni İthalat Prosedürü ", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı 228, 15 Temmuz 1996.

_____. "Gümrük Mevzuatı Uygulamasında Süreler ", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı 239, 1 Ocak 1997.

Uzunoğlu, Nihat. "Dahilde İşleme ve Geçici Kabul Rejimlerinde Tecil ve Terkin Uygulaması ", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 208, Aralık 1998.

Varcan, Nezih. "Meşrutiyet Dönemi Sanayi ve Tarım Sektörlerinde Gümrük Resmi İstisnası ile Getirilen Teşvikler ", **Eskişehir İTİA Dergisi**, Cilt 6, No, 1,2, 1988, Sayı 2.

Vural, İstiklal Y. "İthalatta Vergi Uygulamaları ve Korumacılık ", **Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF. Dergisi**, Cilt 1, Sayı 1.

Wulf, Luc De. "Taxation of Imports in LDCs: Suggestion for Reform", Richard M. Bird and Oliver Oldman, **Taxation in Developing Countries** Forth Edition, The John Hopkins University Press, 1990.

Yakışıklı, Ramazan. "Teminat Mektupları", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 235, Mart 2001.

Yazıcı, Bülent. "Katma Değer Vergisi Kanununun İthalat İşlemlerine İlişkin Hükümlerine Genel Bakış", **Vergi Raporu**, Sayı 40, Nisan-Mayıs, 1999.

Yerci, Cahit. "Türkiye'nin İçinde Bulunduğu Tercihli Ticaret Uygulamaları", **Mükellefin Dergisi**, Sayı 102, Haziran 2001.

_____. "Dahilde İşleme Rejiminin Avantajları", **Mükellefin Dergisi**, Sayı 101, Mayıs 2001.

_____. "Vergi Avantajı Getiren Bir Olanak: Gümrük Kontrolü Altında İşleme", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 150, Mart 2001.

_____. "Gümrük Kontrolü Altında İşleme, Bir Vergi Erteleme Olanakları", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 101, Mayıs 2001.

_____. "Gümrük Mevzuatında Muğlak Bir İfade: Verginin Kesinleşmesi", **Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog**, Sayı 158, Haziran 2001.

_____. "Gümrük Vergisinde İtiraz ve Ödemem Süresi", **Mükellefin Dergisi**, Sayı 100, Nisan 2001.

_____ . "Gümrük vergisinde ve İthalatta Alınan Katma Değer Vergisinde Ceza Uygulaması", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 154, Temmuz 2001.

_____ . "Gümrük Vergilerine Dava Açılması Ceza Uygulamasının Engellemez mi?", **Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog Dergisi**, Sayı 156, Nisan 2001.

Yereli, Ahmet Burçin. "Adli Yargının Görev Alanına Giren Vergi Suç ve Cezaları", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 237, Mayıs 2001.

Yereli, Burçin. "İslam Vergi Hukukunda Dış Ticaret Vergileri ve Osmanlı Devletinde Gümrük Vergileri Uygulaması", **Dokuz Eylül Üniversitesi, İİBF. Dergisi**, (Cilt 9, Sayı 1

Yıldıran, Tahsin. "Gümrük Kanununun Tadili Meselesi", **Maliye Enstitüsü Konferansları**, 35. Seri, İstanbul Üniversitesi Yayın No. 919, Sermet Matbaası 1961.

_____ . "Türk Gümrük Vergisini Matrahı", **Maliye Enstitüsü Konferansları**, İkinci Seri, Yıl 1956, Sermet Matbaası, İstanbul 1958.

Yılmaz, Şahap. "Gümrük Vergisi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 74, Şubat 1999.

Yontan, Masis. "Fon'istan", **İstanbul Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Dergisi**, Sayı 9, Kasım 1991.

Sözlükler

Akyüz, Müfit, Nesrin Ertel. **Ansiklopedik Ekonomi Sözlüğü**, Dünya Yayınları.

Büyük İslam Tarihi. Çağ Yayıncılık, Cilt 6.

Seyidoğlu, Halil. **Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük**, 2. Baskı.

İnternet Adresleri

www.gumruk.gov.tr/off_tr.html.

gumruk.gov.tr/mevzuat.

www.google.com.

[http.foserv2.ita.doc.gov/tic.nsf/](http://foserv2.ita.doc.gov/tic.nsf/)
www.tvk.2000.com/TCMevzuat.
<http://web.sanet.ge/mosspm/invest-guide/tax-var-ig-mspm/html>.
www.dipobel.org/usa/visitors/customs.html,
www.foreigntrade.gov.tr/içindekiler.htm
www.france.com/francescapeessentials/customs.html;
www.gumruk.gov.tr/anlasma.htm/6.6.2000
www.gumruk.gov.tr/toc_tr.htm.
www.hmce.gov.uk/public/info/index.htm.
www.lexpert.ca/areas/commoditytax.html
www.taxworld.org/History/TaxHistory.htm.
www.wctedrom.com/TravellBC/Travel10b.htm;
www.gumruk.gov.tr/4458.htm

İstatistik ve Raporlar

Devlet İstatistik Enstitüsü. **Türkiye Ekonomisi İstatistik ve Yorumlar**, Kasım 1999.

Dış Ticaret Müsteşarlığı. **Dünya Ekonomik Bülteni**, Nisan 1995, Sayı 1.

Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Özel İhtisas Komisyonu Raporu. **Hizmet Ticaretinin Serbestleştirilmesi**, Yayın No: DPT:2543, ÖİK:559, Ankara 2000.

Tezler

Doğrusöz, Zekai. **İslam Hukukunda Gümrük Vergisi ve Uygulamaları**, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 1996.

Söylemez, Meltem. **Dış Ticaret Üzerinden Alınan Vergiler ve Türkiye Uygulaması**, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir 1995.

Yıldıran, Atilla. **Türkiye'nin Dış Ticaretinin Geliştirilmesinde Dış Ticaretten Alınan Vergilerin Rolü ve Önemi (1980 Sonrası Gelişmelerin Değerlendirilmesi)**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 1996.

Yılmaz, Şahap. **Gümrük Vergisinde Matrah**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara 1993.

Diğer Kaynaklar

Danıştay Kararları

Yargıtay Kararları

1615 Sayılı Eski Gümrük Kanunu

Eski Gümrük Yönetmeliği

4458 Sayılı Yeni Gümrük Kanunu

Yeni Gümrük Yönetmeliği

Serbest Bölgeler Kanunu

Kaçakçılığın Men ve Takibine dair Kanun

474 Sayılı Gümrük tarife Cetveli Hakkında Kanun

İthalat Rejim Kararları

Gümrük Müsteşarlığı Genel Tebliği ve Genelgeleri

AB Gümrük Kodu

1/95 Sayılı Ortaklık Konseyi Kararı