



Ankara
G M R K M   AVIRLERİ[®]
Derneği

Tarih : 01.11.2023

Sayı : AGM-B SK / 1270

Konu: 12 No.lu Eylem Planı Taslağı ile ilgili Rapor

T.C.

TİCARET BAKANLIğI

Uluslararası AnlaŐmalar ve Avrupa Birliği Genel Müdürlüğü

ANKARA

İlgi : 25.10.2023 tarih ve E-82699423-730.07-00090333181 sayılı yazıları

İlgide kayıtlı yazıları 2024-2028 Eylem Planı Nihai Taslakta yer alan 12 no.lu eylem konusu ile ilgili olarak, 17-18 Ekim 2023 tarihlerinde düzenlenen alıŐtayda G m r k M   avirleri Derneleri tarafından Rapor düzenlenmesine ilişkin  stenmiŐ olduğumuz görev kapsamında, Derneğimiz  yesi ve Yönetim Kurulu BaŐkanımız Atilla ŐAHİN tarafından hazırlanan ‘‘Değerlendirme Raporu’’ yazımız ekinde sunulmuŐtur.

Bilgi, görüŐ ve önerilerine arz ederiz.

Saygılarımızla.

Atilla ŐAHİN
Ankara G m r k M   avirleri Derneği
Yönetim Kurulu BaŐkanı

EKİ:

31.10.2023 tarih ve 01 sayılı Değerlendirme Raporu (20 sayfa)

Anıt Caddesi, Őafak Apartmanı No:8/7 Tandoğan/ANKARA
T: 0312 213 5251 - F: 0312 213 1887 info@agm.org.tr

ANKARA G M R K M   AVIRLERİ DERNEğİ 4458 SAYILI G M R K KANUNU HÜKÜMLERİNE GÖRE KURULMUŐ BİR MESLEKİ TEŐEKKÜLDÜR.



DEĞERLENDİRME RAPORU

RAPOR NO: 01

TARİHİ : 31.10.2023

KONUSU : Ticaretin Kolaylaştırılması Koordinasyon Komitesi'nin faaliyetleri çerçevesinde 17-18 Ekim 2023 tarihlerinde düzenlenen alıştay 'da önümüzdeki 5 yıllık döneme ilişkin "Ticaretin Kolaylaştırılması 2024-2028 Eylem Planı" taslağının 12'nci Eylemini oluşturan "G m r k ve dış ticaret mevzuatının ihlal edilmesine ilişkin cezaların, ekonomik yönden orantılı olmayan bölümleri hakkında özel sektör temsilcilerince yıllık rapor hazırlanacaktır" eylem planı gereği, G m r k Kanunu'nun "Cezalar" kısmında yer alan 231 ila 241'inci maddeleri hükümlerine göre uygulanan idari para cezalarından, T.C. Anayasası'nın ölçülülük ilkesini düzenleyen hükümlerine göre orantısız olarak uygulanan idari para cezaları; Anayasanın kanunilik ilkesini bozduğu yönünde sektör tarafından ciddi eleştiriler yöneltilen ceza uygulamaları ve Kanun hükmünün öngörmediği şekilde idari düzenlemelerle orantısız ceza uygulamalarına ilişkin tespit ve analizler ile öneriler aşağıda maddeler halinde açıklanmış olup, iř bu "Değerlendirme Raporu" Ticaretin Kolaylaştırılması Koordinasyon Komitesi'ne sunulmak üzere düzenlenmiştir.

RAPORU DÜZENLEYEN: Atilla şAHİN/G m r k M   aviri/AGMD Başkanı

1. G m r k Kanunu'nun 235 ve 238'inci Maddelerinde Ceza Uygulanmasına Esas Alınan 'G m r klenmiş Değer' ifadesinin Anayasamızın  l l l k İlkesine Uygun Olarak "G m r k Vergileri" Olarak Düzenlenmesi

G m r k Kanunu'nun (GK) 235'inci maddesi kapsamında düzenlenen ve Kabahatler Kanunu'nun (KK) genel hükümlerine tabi tutulan fiiller genelde g m r k ve dış ticaret mevzuatı hükümlerine göre eşyanın ithali ya da ihracına yönelik tarife dışı önlemlerin ihlalinde uygulanacak idari para cezası  ng ren fiillerden oluşmaktadır.

Dış ticaret önlemlerine aykırılık teşkil eden fiiller başlangıçta 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda (KMK), kaçakçılık kabahatleri olarak düzenlenmiş iken, G m r k Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapan 6455 sayılı Kanunda yapılan değişiklik ile GK'nın 235'inci maddesi kapsamında düzenlenmiştir. GK'nın 235'inci maddesinin birinci ve ikinci maddesinde tanımlanan fiiller, 6455 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten önce 5607 sayılı KMK'nın 3/8,9,10,11,12,13 ve 14'üncü fıkralarında kaçakçılık kabahatleri olarak yer almakta iken, yapılan değişiklikten sonra bu fiil tanımları ile öngörülen para cezaları GK'nın 235'inci Maddesine aktarılmıştır. Ancak para cezaları aynen korunmuştur.

Ceza hukuku alanında tanımlanan fiiller ile bunlar için öngörülen cezaların idari hukukunun alanını teşkil eden G m r k Kanunu'na aynen aktarılması hukuki manada ciddi tartışmalara neden olmuştur. Söz konusu fiillerin idare hukuku alanına taşınmasını gerektiren



“ekonomik suça ekonomik ceza verilmesi ilkesi” temel gerekçeyi oluŐturmuŐtur. Bununla birlikte, KMK’da bu fiiller için öngörülen idari cezaların olduğu gibi GK kapsamına alınmıŐ olması bu ilkenin pratikte çok anlamlı olmaması sonucunu dođurmuŐtur.

Özel bir ceza kanunu olan KMK kapsamında düzenlenen kaçakçılık fiilleri, ülkenin egemenlik haklarının ihlali sonucunu doğuran nitelikleri itibariyle, bu fiiller için ağır cezalar öngörülmesi olağan olarak kabul edilir. Ancak, bu fiillerden bir kısmı artık kaçakçılık fiili niteliği taŐımadıđından ve ekonomik kuralların ihlaline yol açan fiil niteliğinde değerlendirilip idare hukuku alanına taŐındıđından, öngörülen idari cezaların da kaçakçılık fiilleri için öngörülen cezalardan farklı olmasını gerektirir.

KMK kapsamında yer alan fiiller, ceza hukukunun temel kurallarına göre yani suçun unsurlarına göre değerlendirilir. Yani kaçakçılık fiilleri kasta bağlı fiillerdir. Ayrıca ceza davasına konu kaçakçılık fiillerinin failleri mahkemelerde yargılanır ve haklarındaki karar mahkemelerce verilir. Oysa G m r k Kanunu ile öngörülen idari cezalar kasta bağlı olmayan basit hatalar veya taksirle iŐlenen fiiller olup, ceza yaptırımının oransal olarak daha küçük nispetlerde ya da tutarlarda belirlenmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

Suçlar idari ihlallere göre daha ağır yaptırım gerektiren fiillerdir. Nitekim idari yaptırımlar, cezalandırmadan ziyade caydırıcılığı ön planda olan yaptırımlardır. Ceza yaptırımları ise sosyal düzeni bozan vahim nitelikteki yaptırımlardır. Bu nedenle idari para cezası ve idari yaptırımlar ile suça ilişkin cezai yaptırımlar arasında fark olması genel bir hukuk kuralıdır. Bu nedenle GK’nın 235’inci Maddesine 5607 sayılı Kanundan aynen geçen ceza uygulanmasına esas tutulan “g m r klenmiŐ değerin iki katı/dört katı” yerine idari para cezası uygulanmasında “g m r k vergilerinin iki katı/dört katının” esas alınması hususunda yasal bir deđiŐiklik yapılması önerilmektedir.

Yine G m r k Kanunu’nun 238’inci Maddesinde zikredilen dahilde işleme rejimi, g m r k kontrolü altında işleme rejimi ile geçici ithalat rejimine ilişkin hükümlerin ihlali h linde, eşyanın g m r klenmiŐ değerinin iki katı idari para cezası  ng ren ilgili rejimin ihlali nedeniyle doğan g m r k vergileri kaybı ile orantılı olmayan bir Şekilde idari para cezası uygulanması sonucunu doğurmaktadır. Her ne kadar kanun koyucu dahilde işleme ve geçici ithalat rejim hükümleri ihlallerini  nemeye yönelik olarak caydırıcı etki yaratması açısından idari cezalar ağır bir Şekilde belirlenmiŐ ise de Kanun hükmünde hangi fiillerin rejim ihlali oluŐturduđu belirtilmediğinden, rejim için öngörülen s renin bir gün dahi ihlali halinde uygulanacak cezaların rejimin ağır bir Şekilde ihlal edilmesi halinde uygulanacak cezanın aynı olması (dahilde işleme rejimi hariç) orantısız bir Şekilde ceza uygulanması sonucunu yaratmaktadır. Bu nedenle yapılacak bir yasal düzenleme ile ihlal nedenlerine de yer verilmek suretiyle idari para cezasına esas tutulan g m r klenmiŐ değer yerine yaratılan vergi kaybının yani g m r k vergilerinin iki katı olarak ceza uygulanmasını sağlayacak Şekilde yasal düzenleme yapılması önerilmektedir.



2. Transit Rejimine Konu Serbest Dolaşımda Olmayan E yanın Yapılan Muayene ve Tespitinde Beyana Göre Farklı  ıkması Halinde Uygulanan Cezanın Orantısız Olması

4458 sayılı Kanunun 235/5'inci Maddesi hükmü, Türkiye G m r k Bölgesine getirilen ve varış g m r k idaresine karayolu ile sevk edilmek üzere transit rejimine konu edilen serbest dolaşımda olmayan eşyanın, yapılan kontrol veya muayene sonucunda, beyan edilenden belirgin bir şekilde farklı cinste olduğunun tahlil, teknik inceleme ve araştırmaya gerek olmaksızın tespiti h linde fiilin niteliğine göre,

- Farklı çıkan eşyanın g m r k vergileri toplamının beyan edilen eşyanın g m r k vergileri toplamından fazla olması durumunda farklı çıkan e yaya ilişkin g m r k vergilerinin iki katı idari para cezası verilir.
- Farklı çıkan eşyanın beyan edilen e yadan farklı şekilde, ithalinin lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya belli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tabi olması durumunda farklı çıkan eşyanın g m r klenmiş değerinin iki katı idari para cezası verilir.

Bilindiği  zere Türkiye G m r k Bölgesine getirilen serbest dolaşımda bulunmayan eşyayı mühürlü olarak taşıyan araç sadece giriş g m r k idaresine sunulmakta ve genelde mühür kontrolü yapılarak gerektiğinde risk analizlerine göre muayene ve kontrol edilmek suretiyle varış g m r ğine sevk edilmektedir. Sınır girişinde araç yükünün g m r ğ n denetimindeki bir geçici depolama veya antrepoya konulup, transit belgeleri ile uyumlu olup olmadığı fiziki olarak tespit edilme olanağı bulunulmadan taşıyıcısı veya taşıma sorumluluğunu  stlenenlerce belgelerine göre beyanı yapılmaktadır. Giriş g m r ğ nce mühür kontrolü sonucu sevk edilen aracın varış g m r ğ nce yapılan muayene ve kontrolünde eşyanın yukarıda belirtilen şekilde farklılık tespiti halinde mühürleri hiçbir şüpheye meydan vermeyecek şekilde uygun olması kaydıyla uygulanan cezaların makul olması beklenir.

Kanunun 235/2-a bendi hükmünde, beyana göre daha yüksek tarifede olan durumlarda vergi farkının iki katı ceza uygulanmasının öngörülmesi yerine eşyanın g m r k vergilerinin iki katı ceza  ng r lmesi Anayasamızın  l  l l k ilkesine aykırılık teşkil ettiği değerlendirilmektedir.

Örneğin; Transit rejimine konu eşyanın kıymeti 100.000.- USD, ithalat vergileri tutarı 30.000.-USD olsun. Muayene sonucu tespit edilen eşyanın kıymeti 100.000.-USD, fakat ithalat vergileri 40.000.- USD olsun. Bu durumda idarece uygulanacak ceza tutarı: 40.000.- TLX2=80.000.-USD ceza uygulanacaktır. Oysa vergi farkı dikkate alınmak suretiyle uygulanması halinde ceza tutarı: (40.000-30.000) =10.000.-USDX2=20.000.- USD ceza uygulanacaktır.



Kanunun 235/2-b bendi hükmünün uygulanması da Anayasamızın ölçülülük ilkesine aykırı olarak orantısız bir şekilde uygulandığı değerlendirilmektedir. Bu hükmü göre ceza uygulanmasında eşyanın Kanunun 235/1-c bendi hükmü esas alınarak bir kıyaslama yapılmak suretiyle ceza uygulanması öngörülmüştür. Ceza hukukumuzda kıyas yapılmaz ilkesi ve Anayasamızın ölçülülük ilkesi dikkate alınmamıştır.

Bilindiği üzere Kanunun 235/1-c bendi hükmü, serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulan eşyanın ithalinin izne, uygunluk belgesine, lisansa veya bu belgeler yerine geçen bilgiye bağlı olması, ancak bu belgeler olmadan beyan yapılması halinde ceza öngörülmüş olmakla birlikte, 235/1-e fıkrası hükmü çerçevesinde gümrük idaresince verilecek süre içinde ilgili kurumdan gerekli belge sağlanması halinde sadece Kanunun 241/1'inci Maddesinde öngörülen usulsüzlük cezası öngörülmüş iken, transit rejimine konu eşya kıyaslama yapılmak suretiyle ithalata konu olmamasına rağmen gümrüklenmiş değerinin iki katı ceza uygulanması Anayasamızın ölçülük ilkesine aykırı bir şekilde orantısız bir şekilde ceza uygulandığı değerlendirilmektedir.

Açıklanan nedenlerle Anayasamızın ölçülülük ilkesi dikkate alınmak suretiyle söz konu cezaların 235/5-a bendi hükmü için gümrük vergileri farkı kadar ceza uygulanması, 235/5-b bendi kapsamında yer alan aykırılıklarda ise gümrük vergileri kadar ceza uygulanması önerilmektedir.

3. Gümrük Kanunu'nun 63'üncü Maddesi Kapsamında Yasal Düzeltme Taleplerinde Kanunun Öngörüsüne Aykırı Ceza Uygulanması

Gümrük Kanunu'nun 63'üncü Maddesi ile belirlenen koşullara bağlı olarak eşyanın tesliminden önce başka bir eşyanın beyanı sonucunu doğurmaması kaydıyla, beyan sahibinin talebi üzerine beyannamede yer alan bir veya daha fazla bilginin düzeltilmesine, gümrük idarelerince izin verileceği hükmü bağlanmıştır. Yine Kanunun 73'üncü Maddesi hükmüne istinaden Gümrük Yönetmeliği'nin 121'inci Maddesi kapsamında eşyanın tesliminden sonra da beyan sahiplerine beyannamede bir veya birden fazla bilginin düzeltilmesi hakkı tanınmıştır.

Diğer yandan Kanunun 241/1'inci Maddesi hükmünde **"Bu Kanunda ayrı bir ceza tayin edilmiş haller saklı kalmak üzere, bu Kanuna ve bu Kanunda tanınan yetkilere dayanılarak çıkarılan ikincil düzenlemelerle getirilen hükümlere aykırı hareket edenlere söz konusu düzenlemelerde açıkça öngörülmüş olması kaydıyla 523.-TL usulsüzlük cezası uygulanır."** Hükmüne istinaden bu madde hükmüne göre idari para cezası uygulanması öngörülen fiil tanımları Gümrük Yönetmeliği Ek-82'de sırasıyla belirtilmiştir.

Ceza hukukumuzda vücut bulan yasal bir hakkın kullanımında ceza verilemeyeceği ilkesi, esas itibariyle T.C. Anayasası'nın 38/3'üncü Maddesine dayanmaktadır. Anayasamızın 38/3'üncü Maddesinde, **"Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla**



konular” hükmü açık olup bu ilke ile ceza yaptırımını gerektiren fiil tanımlarının ve uygulanacak cezaların kanunla belirleneceği hükme bağlamıştır.

Bilindiği üzere ceza hukukumuzda, yasalarla verilen bir hakkı kullanan kişiye ceza verilemeyeceği ilkesi bulunmaktadır. Ceza sorumluluğunu kaldıran veya azaltan nedenler Türk Ceza Kanunu’nun da düzenlenmiş olup, TCK’nın 24/1’inci Maddesinde, **“Kanun hükmünü yerine getiren kişiye ceza verilemez”**; 26/1’inci Maddesinde ise **“Hakkını kullanan kimseye ceza verilemez”** hükmü bulunmaktadır. Hukukçuların da bu konudaki ortak görüşü, kanunun hükmünü yerine getirmenin bir hukuka uygunluk nedeni olduğu şeklindedir.

Hukuka uygunluk nedenleri ile kusurluluğu ortadan kaldıran nedenler 5326 sayılı Kabahatler Kanunu’nun 12/ (1)’inci Maddesinde; **“Bu Kanunda aksine hüküm bulunmayan hallerde, Türk Ceza Kanunu’nun hukuka uygunluk nedenleri ile kusurluluğu ortadan kaldıran nedenlere ilişkin hükümleri, kabahatler bakımından da uygulanır.”** Kabahatler Kanunu’nun bu hükmüne istinaden TCK’nın 24//1 ve 26/1’inci maddelerindeki hükümlerin kabahatler bakımından da uygulanacağı açıktır.

Kabahatler Kanunu’nun “Genel Kanun Niteliği” başlıklı 3’üncü Madde hükmünde bu Kanunun idari para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller için geçerli olacağı hükmü, Gümrük Kanunu’na göre verilen idari para cezaları için de geçerlidir. Bu nedenle Kabahatler Kanunu’nun 12/1’inci Maddesi delaletiyle TCK’nın 24/1 ve 26/1’inci Madde hükümleri Gümrük Kanunu’na göre verilen cezalar açısından da hüküm ifade edeceği açıktır.

Yukarıdaki hukuki hükümler dikkate alındığında, Gümrük Kanunu’nun 63’üncü Maddesinin verdiği hak kapsamında düzeltme taleplerinde yasanın verdiği bir hakkın kullanımı söz konusu olduğundan aynı Kanunun 241/1’inci Maddesi hükmüne istinaden düzenlenen Gümrük Yönetmeliği EK-82’deki fiil tanımlarına göre ceza verilmesinin hukuka uyarlı olmadığı değerlendirilmektedir.

Ancak, beyan sahiplerince Kanunun 63’üncü maddesi kapsamında bir talep yapılmadan önce olmak kaydıyla, muayene aşamasında veya eşyanın tesliminden sonra, sonradan kontrol aşamasında tescil edilmiş bir gümrük beyannamesinde bir veya birden çok bilginin düzeltilmesini gerektiren veya resen düzeltilmesini gerektiren bir durum tespiti halinde Kanunun 241/1’inci Madde hükmüne istinaden idari para cezası uygulanması gerektiği açıktır. Esasen Kanunun genel sistematığı Kabahatler Kanunu’nun 12/1 ve TCK’nın konuya ilişkin hükümleri dikkate alındığında Gümrük Yönetmeliği EK-82’de tanımlanan fiillerin gümrük



idaresince veya sonradan kontrol kapsamında denetim elemanlarınca tespiti halinde uygulanacağı sonucu çıkmaktadır.

Sonuç itibariyle Ticaret Bakanlığı Hukuk Hizmetleri Genel Müdürlüğü'nce yapılacak bir idari düzenleme (Genelge) ile Kabahatler Kanunu'nun 12/1'inci Maddesi hükmüne istinaden beyan sahiplerince idarenin tespitinden önce olmak kaydıyla Gümrük Kanunu'nun 63'üncü Maddesine istinaden yapılacak düzeltme taleplerinde aynı Kanununun 241/1'inci maddesine göre ceza uygulanmayacağına açıklık getirilmesi önerilmektedir.

4. Gümrük Kanunu'nun 234/1'inci Maddesi Geniş Bir Şekilde Yorumlanarak Kanunun Öngörüsüne Aykırı Ceza Uygulanması

Gümrük Kanunu'nun vergi kaybına neden olan durumlarla ilgili olan en önemli maddelerinden biri olan 234/1 inci maddenin hükümleri açık ve net iken, bu madde hükümleri idare tarafından geniş bir şekilde yorumlanarak ceza uygulaması yoluna gidilmesi hukuki olmayan sonuçlar doğurmaktadır

Kanunun 234/1'a bendi hükmü kapsamına girmeyen Dampinge Karşı Vergi (DKV), Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu (KKDF), bandrol, çevre vergisi gibi mali yükler Kanunun 15'inci maddesinde belirtilen gümrük tarifesi tanımına girmeyen mali unsurları oluşturmakta olup, tarife önlemi olmayan bu tür mali yükler için Kanunun 15'inci maddesinin uygulanması, beyan sahiplerinin idari itirazlarının reddedilmesi ve idari yargı sürecine gidilmesi sonucu idari davalar genelde idare aleyhine sonuçlandığından hem kamu hem beyan sahipleri açısından ciddi zaman ve maliyet kayıplarına yol açılmaktadır.

Gümrük Kanunu'nun 3/9'uncu fıkrası hükmünde ithalat vergileri, "eşyanın ithalinde ödenen gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri ifade eder." Şeklinde hükme bağlanmıştır. Diğer yandan Kanun'un 234/ (1)-a bendi hükmüne göre ceza uygulanmasında Kanun Koyucu bu madde hükmüne göre ceza uygulanabilmesi için bazı koşullar öngörmüş ve bu koşulların tamamının birlikte sağlanması öngörülmüştür. Buna göre 234/(1)-a bendi hükmüne göre idari para cezası uygulanabilmesi için;

- Beyana konu eşyanın Kanunun 15'inci maddesinde tanımlanan tarife unsurlarında farklılık bulunması veya vergilendirmeye esas sayı, baş, ağırlık gibi ölçülerinde farklılık bulunması,
- Beyana göre hesaplanan ithalat vergileri ile muayene sonuçlarına göre alınması gereken ithalat vergileri arasındaki farkın %5'i aşması,

Öngörülmüştür. Dampinge karşı uygulanan vergi, sübvansiyona karşı uygulanan telafi edici vergi, İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin 3577 sayılı Kanun ve ilgili mevzuata göre uygulanan mali önlem niteliğinde ticaret politikası savunma araçlarını oluşturmakta olup Gümrük Kanununun 15'inci maddesinde sayılan tarife önlemi niteliğini taşımamaktadır.



KKDF, 88/12944 sayılı Karar kapsamında belirli hedeflerin gerçekleştirilmesine yönelik olarak T.C. Merkez Bankası uhdesinde oluşturulmuş olup, 2001 yılında çıkarılan bir Kararla kaldırılmış olmakla birlikte, 4684 sayılı Kanun ile yeni bir yasal düzenleme yapılmaya kadar fon kesintisinin devamına karar verilmiştir. 88/12944 sayılı Kararda, fonun kaynaklarını oluşturan vadeli ödeme şekline göre yapılan ithalat için öngörülen fon kesintisine ilişkin yasal bir düzenleme yapılmadığından, uygulamada gümrük idarelerince KKDF bir ithalat vergisi gibi değerlendirilerek eksik fon kesintisi için ilgili Karardaki müeyyide hükümleri uygulamayarak Gümrük Kanunu'ndaki esaslara göre cezai işlem tesis edilmektedir.

KKDF'nin eşyanın ithaline bağlı olarak uygulanan bir mali önlem olmaması, ancak ithalata konu malların mal bedellerinin kredilendirilmesi halinde, kredilendirilen tutar üzerinden 88/12944 sayılı Kararda belirtilen oranlarda tahsili öngörülen fon olması nedeniyle Kanun'daki tanımıyla ithalat vergisi olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu kapsamda KKDF beyan farkları için yasal olarak GK m. 234/1-a bendi hükmünün uygulanması T.C. Anayasası'nın suç ve cezaların kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

5. KDV Matrah Farklarına KDV Kanunu'nun Öngörüsüne Uymayacak Şekilde Gümrük Kanunu'nun 234/1-b Bendi Hükmünün Uygulanması

İthalatta KDV'nin matrah unsurları KDV Kanununun 21'inci maddesinde belirlenmiştir. KDV Kanunu'nun 21/a fıkrasında belirtilen ithal eşyasının gümrük vergisine esas kıymetinin unsurlar hariç, 21/b ve 21/c fıkrası hükümlerinde belirtilen matrah unsurlarında oluşacak farklılıkların Gümrük Kanunu'nun 23 ila 31'inci maddesi kapsamında değerlendirilmesi söz konusu olmayacağından, KDV açısından oluşacak bu farklılıklar için Gümrük Kanunu'nun 234/1(b) bendi hükmüne göre idari para cezası uygulanmasının yasal dayanağının bulunmadığı bazı yargı kararlarında yer almaktadır. Nitekim Danıştay Yedinci Daire Başkanlığının Esas No: 2013/5362; Karar No: 2015/2395 sayılı Kararında, serbest dolaşıma giriş beyannamesinde KDV matrahına çevre katkı payının beyan edilmemesi nedeniyle gümrük idaresince GK'nın 234/1(b) bendi hükmüne göre idari para cezası uygulanmasının Kanun hükmüne aykırı olduğunu; bu madde hükmüne göre ceza uygulanabilmesi için eşyanın kıymetinin GK'nın 23 ila 31'inci maddelerinde belirtilen kıymet unsurlarına göre eksik beyan edildiğinin tespiti halinde bu madde hükmüne göre ceza uygulanabileceğine hükmedilmiştir.

GK'nın 234/1(b) bendi hükmü, eşyanın ithaline bağlı olarak uygulanan ithalat vergilerinin ilgili mevzuatlarında matrah unsurlarının gümrük vergisi matrah unsuruna bağlı olan durumlar için uygulanabilir olduğu, ancak matrah unsurlarının gümrük vergisi matrahı dışında yer alan masraf unsurlarını da içermesi halinde bu madde hükmünün uygulanmasında ciddi hukuki ihtilafların oluşmasına neden olacağından, bu madde hükmünün gümrük vergisi ve diğer ithalatta alınan vergiler açısından yeniden düzenlenmesini zorunlu kılmaktadır.



6. Gümrük Kanunu'nun 234/2'nci Maddesi Hükümünün Yeniden Değerlendirilmesi

GK 234/2'nci fıkra hükmüne göre ceza uygulanması koşulu olarak GK 234/1'inci fıkra hükmünde belirtilen farklılıkların gümrük idaresince tespitine bağlanmıştır. Birinci fıkra hükmüne göre ceza uygulanmasının koşulu ise, tarife unsurları, vergilendirmeyi doğrudan etkileyen spesifik unsurlarda tespit edilen farklılıklar ile ithal eşyasının kıymetinin Kanunda öngörülen nedenlerle noksan beyanından kaynaklı olarak tespit edilen farklılıkların ithalat vergisi noksanlığına bağlı olarak bir vergi kaybına, bu bağlamda beyana konu eşya için bir gümrük yükümlülüğü doğumuna bağlanmıştır.

GK 234/2'nci fıkra hükmüne göre uygulanan cezalarda bir vergi kaybı olup olmadığı ve vergi yükümlülüğün doğmasını gerektiren bir fiil olup olmadığı dikkate alınmamaktadır. Kanunun 238'inci Maddesinde dahilde işleme, geçici ithalat ve gümrük kontrolü altında işleme rejimleri için gümrük yükümlülüğünün doğmasına bağlı olarak fiil tanımları ve uygulanacak cezalar belirtilmiştir. Bu açıdan GK 234/2'nci fıkra hükmüne göre ceza uygulanmasında, GK 234/1'inci fıkra hükmü dikkate alınarak ceza uygulanması Kanunun sistematiğini bozduğu gibi hukuk tekniği açısından da sorunlu olduğundan, Kanun sistematiğine uygun olarak yeniden düzenlemesi zorunluluğu bulunmaktadır.

Nitekim Danıştay 7. Dairesinin 21.10.2008 tarih, 2006/2947 Esas ve 2008/4106 sayılı Kararında, *"Bu durumda, dahilde işleme rejimi kapsamında ithal edilen eşyaya ilişkin olup, ithalat esnasında tahakkuk ettirilerek teminata bağlanan vergiler, ancak, anılan rejimin şartlarının ihlali halinde tahsili kabil hale geleceği, bir başka deyişle, rejim hükümleri ihlal edilmediği sürece, vergi kaybından söz edilemeyeceği açık olup, kesilen para cezasında bu yönüyle, 4458 sayılı Kanunun yukarıda açıklanan 234'üncü maddesine uyarlık bulunmadığından, para cezasına vaki itirazın reddine dair işlemin iptali yolundaki mahkeme kararında isabetsizlik görülmemiştir."* Yönündeki kararı, esasen Kanunun 234 üncü Maddesi ile bir vergi kaybının varlığı halinde ceza uygulanabileceği, dahilde işleme rejimine tabi tutulan eşya için Kanunun 241/1'inci Maddesindeki unsurların varlığına bağlı olarak, bu rejime tabi tutulan eşya için bir gümrük yükümlülüğü doğması halinde vergi kaybından bahsedileceği, dolayısı ile vergi yükümlülüğü doğmayan bir işlem için vergi kaybının oluşmasının söz konusu olamayacağından hareketle ceza uygulanmasının mevcut hükme göre mümkün olamayacağı belirtilmektedir.

Bu bağlamda, söz konusu madde metnin kanunun vergi kaybı ve gümrük yükümlülüğüne ilişkin sistematiğine uygun olarak yeniden düzenlenerek ceza uygulamasında Kanunun 241/2'nci maddesi kapsamında düzenleme yapılarak, bu tür fiiller için usulsüzlük cezası uygulanması önerilmektedir.



7. Vergi Türü İtibariyle Orantısız Olarak Ceza Uygulanması

Her bir vergi türü itibariyle ceza uygulanmasına ilişkin GK'da bir hüküm bulunmama ile birlikte, G m r kler Genel Müdürlüğünün 07.09.2018 tarih ve 36991870 sayılı yazılarında g m r k mevzuatı anlaşmazlıklarının haline ilişkin uzlaŐma ve itirazların vergi türü bazında takibi yapıldığı görüşü nedeniyle Kanunun  ng rd ğ  kural iŐletilmemektedir. G m r kler Genel Müdürlüğü'nün konuya ilişkin görüşü ve uygulamaları ithalat vergileri açısından geçerli olmakla birlikte, ceza uygulaması bakımından hukuki olmayan idari para cezası uygulamasının yolu açılmaktadır. GK'nın 234/1(a) bendi hükmüne göre idari para cezası uygulamasının Kanunun lafzına ve ruhuna uygun olup olmadığının anlaşılabilmesi için somut örneklerle analizinin yapılmasını zorunlu kılmaktadır.

Tablo 1: Fazla Beyan Edilen İthalat Vergileri ve İdari Para Cezası

İTHALAT VERGİLERİ	BEYAN EDİLEN GTİP: 67021000011 CİF:100 000 TL	TESPİT EDİLEN GTİP: 391810900019 CİF:100 000 TL	FARK VERGİ	İDARİ CEZA G.K. 234/1-a
GV	%4,7= 4 700 TL	%6,5= 6 500 TL	- 1 800 TL	5 400 TL
İGV	%20= 20 000 TL	%10= 10 000 TL	+ 10 000 TL	-
KDV %20	24 940 TL	23 300 TL	+ 1 640 TL	-
TOPLAM	49 640 TL	39 800 TL	+ 9 840 TL	

Tablo 1'de yer alan örnekte görüleceği üzere beyan sahibince beyan edilen tarifede ithalat vergileri tutarı 49.640.-TL ve idarece tespit edilen tarifeye göre hesaplanan ithalat vergileri tutarı 39.800.-TL olup, beyan sahibince 9.800 TL daha fazla vergi beyanı yapılmasına ve G m r k Kanunu'nun 234/1'inci madde hükmü %5'i aÇan ithalat vergileri farkı için ceza öngörmesine rağmen, g m r k idarelerince Kanunun 67/2'inci madde hükmü geniş bir Şekilde yorumlanarak ceza uygulamasına konu yapılarak kanunun amaçlamadığı bir işlem için ceza uygulanması yoluna gidilmektedir. Kanun koyucunun GK m. 234/1'e göre ceza uygulamasında temel öngörüsü vergi kaybı yaratan bir beyanın varlığı aranmıŐtır.

Açıklanan nedenlerle Kanunun öngörüsüne göre ithalat vergileri farkı için uygulanması gereken ceza tutarı yerine vergi türü itibariyle ceza uygulanması halinde fazla vergi beyanı yapılırsa dahi hukuksuz olarak ceza uygulanması Anayasamızın kanunilik ilkesini bozduğundan, bu konuda idari bir düzenleme ile açıklık getirilmesi önerilmektedir.



8. G m r k Kanunu'nun 234/6'ncı Maddesinin Kanunun  ng r s ne Aykırı Olarak Orantısız Olarak Uygulanması

G m r k idarelerinin çok kalemlilerde beyannamelerde vergiler farkları için her bir kaleme isabet eden vergiler farklarını ayrı ayrı tahakkuk ettirmesi ve bir kaleme fazla beyan edilen vergiler ile diğer kaleme eksik beyan edilen vergilerin mahsup edilmemesi Kanununun 67/2'nci maddede hükmüne uygun olmakla birlikte, beyanname bazında ithalat vergileri farkı GK m.241/1'de belirtilen tutarın altında kalmasına rağmen GK m. 67/2'inci maddede hükmünü ceza uygulaması açısından da yorumlanmak suretiyle, her kalen için GK m. 241/1'in uygulanarak Kanunun öngörmediği ve amaçlamadığı bir işlem için ceza tutarının kalemler sayısına bağlı olarak yüz kat-iki yüz kat ceza uygulanması Anayasamızın başta  l c l k ilkesi olmak üzere GK m. 234/6'nci maddede hükmüne de aykırılık oluşturmaktadır.

Örneğin, İstanbul Havalimanı G m r k Müdürlüğü'nce uygulanan 21341453CK007593 sayılı ceza kararına konu vergiler farkı 1.551,60 TL olup, GK m. 234/1-b bendi hükmüne göre uygulanması gereken ceza tutarı 4.654,80 TL uygulanması gerekirken beyannamenin çok kalemlilerden olması ve her kaleme isabet eden vergiler farkının kuru la ifade edilen tutarlarda olması ceza uygulamasına da konu edilmek suretiyle her kalemler vergiler farkı için GK m. 241/1'de belirlenen ceza tutarının uygulanması sonucu 58.725,34 TL tutarında ceza uygulanmak GK m.234/6'nın öngörüsüne aykırı olarak orantısız bir şekilde fazladan 54.070,54 TL ceza uygulanmıştır. Oysa GK m. 67/2'nin öngörüsü, beyannamenin birden fazla kalemlilerden oluşması halinde her kaleme ait vergilerin müstakil olarak değerlendirilmesi yani bir kalemlilerde fazla beyan edilen vergilerin, diğer kalemlilerde eksik beyan edilen vergiler ile mahsup edilmemesini öngörmüştür.  nk  Kanununun 211'inci maddesi hükmü, fazla ödenen veya tahakkuk ettirilen vergilerin iadesi veya kaldırılması için özel bir düzenleme yapılmıştır.

Diğer bir örnek ise, Muratbey G m r k Müdürlüğünce X firması adına düzenlenen ek tahakkuk kararına konu yaklaşık yirmi adet g m r k beyannamesi yaklaşık olarak 4400 kalemlilerden oluşmaktadır. KDV matrahına dahil edilmesi gereken yurt içi giderlerin eksik beyanından kaynakladığı anlaşılan bir gider unsurunun 4400 kalemliler sistem tarafından payla tırılması sonucu her bir kalemlilerde isabet eden KDV farkı 30 kuru  ile 60 kuru  arasında olup, tüm kalemlilerde oluşan KDV farkları toplamı 2700 TL civarındadır. KDV Kanunu'nun 51'inci maddesi delaletiyle GK'nın 234/1-(b) bendi hükmüne göre KDV farkı tutarı olan 2700 TL X 3 = 8.100.-TL ceza tatbik edilmesi gerekirken, idarece düzenlenen ceza kararında GK'nın 67/2 maddesi hükmü dikkate alınmak suretiyle Kanununun 234/6'nci maddesinin uygulanmasında, her kalemlilerde yer alan KDV farkına GK'nın 241/1'inci maddesindeki tutar tatbik edilmesi sonucu yaklaşık 571.000.-TL ceza uygulanmıştır.

GK 234/1'inci maddesinde   katı öngörülen ceza   kat yerine yaklaşık 210 kat olarak uygulanmıştır. Yaklaşık 2700 TL vergiler farkı için uygulanması gereken ceza tutarı 8100 TL



olması gerekirken orantısız olarak 70 katı tutarında 571.000 TL idari para cezası uygulanmıştır. Benzeri olaylara diğer gümrük idarelerinde de sık sık rastlanılmaktadır.

Gümrük Kanunu'nun 234/6'ncı fıkrasının öngörüsü, bu Madde hükmüne göre ithalat vergileri farkı için uygulanacak ceza tutarının Kanununun 241/1'inci fıkrası ile tayin edilen ceza tutarından az olmayacağıdır. Ayrıca GK 234/1'inci fıkra hükümlerinin öngörüsü de vergi farkına üç katı ceza uygulanmasıdır.

T.C. Anayasasının 38'inci Maddesi ile güvenceye alınan suç ve cezada kanunilik ilkesi yine Anayasamızın 13'üncü Maddesinde vücut bulan birey hak ve özgürlüklerinin korunmasının güvencesini oluşturmaktadır. Bununla birlikte Anayasamızın 14'üncü Maddesi ile temel hak hürriyetlerin kötüye kullanılmaması için kendisine tanınan hakların sınırlarının aşılmamasını sağlamak amacıyla uygulanacak müeyyidelerin kanunla düzenleneceği hükme bağlanmıştır. Bu ilke sayesinde suçlar ve kabahatler ile karşılığında uygulanacak yaptırımlar önceden belirlenerek kişi hürriyetlerinin sınırları çizilmektedir. Diğer yandan Anayasamızın hukuki güvenlik ilkesinin temel unsurlarından birini oluşturan **ölçülülük ilkesi**, alınan tedbirin amaca ulaşmak için elverişli ve gerekli olmasını, bireylerin hukuksal konumlarına orantısız bir şekilde müdahale edilmemesini gerektirir.

T.C. Anayasasının 38'inci Maddesinde vücut bulan cezada kanunilik ilkesi, kanunda suç olarak tanımlanan bir fiil olması, dolayısıyla nasıl bir cezai yaptırım uygulanması ve bunun miktarının ne olması gerektiğinin kanunla belirlenmesi kuralıdır. Bu kurala bağlı olarak idare kendini yasa koyucu yerine koyarak, kanunda yer almayan bir ceza uygulayamaz, kanunu kendine göre geniş bir şekilde yorumlayarak ceza tatbik edemez.

Ayrıca Anayasamızın belirlilik ilkesi, suç ve ceza içeren normların açık olmasını gerektirir. Bu suretle bireyler hangi davranışlarının suç olduğunu bilebilir. İdareler de kanun hükümlerini kendi anladıkları gibi değil, Anayasa hükmü, ceza hukuku ve kanunun genel sistematığı açısından değerlendirmek zorundadır.

9. KDV Oranlarının Hatalı Beyanına GK 234/1(a) Bendi Hükmüne Göre Ceza Uygulanması

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 51'inci maddesi hükmüne göre ceza uygulanmasına ilişkin fiil tanımı, beyan edilen vergi matrahı ile sonradan yapılan inceleme ve tespitler sonucu bir matrah farkı olması ve bu matrah farkının KDV açısından bir gelir eksikliğine neden olunmasıdır. Matrah farkı oluşturmeyen bir beyan için kanun koyucu tarafından ceza öngörülmemiştir. Bununla birlikte matrah unsurları doğru beyan edilmekle birlikte, KDV oranlarının hatalı beyanı sonucu oluşan sistem beyan farklılıkları olan durumlarda idareler KDV oranını, GK m.15'te tanımlanan bir gümrük tarifesi olarak yorumlamak suretiyle GK m.234/1'inci madde hükmüne göre ceza uygulanması yoluna gidilmektedir.

Hangi ürünlere, hangi oranlarda KDV uygulanacağı 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 28'inci maddesine istinaden Katma Değer Vergisi Uygulanmasına İlişkin



2007/13033 sayılı Karar ile belirlenmiştir. 2007/13033 sayılı Kararın 2'nci Maddesi h kmine göre bu Karar kapsamında mal ve hizmetleri belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıŐtır. Oysa G m r k Kanunu'nun 15'inci Maddesinde hükme bağlanan g m r k tarifesi, 474 sayılı G m r k Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun'un birinci maddesi h kmine istinaden Armonize Sistem Nomanklat r  esas alınarak tarife sınırlandırma kurallarına uygun olarak nümerik olarak belirlenmektedir. Bu kapsamda bir tarife farklılığına konu olan eşyanın KDV oranının daha yüksek bir oranda olmasına karşın, KDV matrahında bir deđiŐiklik yaratmadığı durumlarda GK'nın 234/1(a) bendi h kmine istinaden ceza uygulanması söz konusu olmayacaktır.

 rnek 1: 9019.10.10.00.11 GT P'de sınıflandırılan masaj cihazı olarak C F 50 000 TL kıymetinde serbest dolaşıma giriş rejimi kapsamında beyan edilsin. Söz konusu ürünün G m r k Vergisi oranı %0 ve KDV oranı %10 olarak belirlenmiştir. EŞyanın yapılan muayenesi sonucu söz konusu eşyanın masaj cihazının aksam ve parçalarından oluŐtuđu tespit edilmiş olsun. Masaj cihazlarının aksam ve parçaları 9019.10.10.00.15 GT P'de sınıflandırılmakta olup, bu tarife g m r k vergisi oranı %0 iken KDV oranı ilgili Karar'da %20 olarak belirlenmiştir. Mevcut verilere göre KDV'nin matrahını g m r k beyannamesinde 50 000 TL, KDV tutarı 50 000 TL X %10 = 5 000 TL olacaktır. Ancak muayene sonucu tespit edilen GT P'e göre KDV matrahı değişmemesine karşın hesaplanacak KDV tutarı 50 000 TL X %20 = 10.000.- TL olacaktır.

KDVK'nın 51'inci maddesine göre ceza uygulanabilmesi için yapılan inceleme veya kontrol sonucu beyan göre KDV matrahını artıran bir unsur bulunması gerekmektedir.

 rnek 2:  rnek 1'den hareket edilirse, yapılan muayene sonucu 9019.10.10.00.15 GT P da sınıflandırılan aksam ve parçaların **g m r k vergi oranları** İthalat Rejimi Kararı Ek-II Sayılı Listede  rneğin %5 oranında belirlenmiŐ olsaydı, bu durumda KDV matrahı;

C F kıymet.....: 50 000.- TL

G m r k vergisi.: 50 000 X %5 = 2500.- TL

KDV matrahı....: 50 000 TL + 2500 TL = 52 500.- TL

KDV tutarı.....: 10.500.- TL olur.

Beyana göre hesaplanan KDV matrahı 50 000 TL iken, muayene sonucu tespit edilen KDV matrahı 52 500 TL olup, matrah farkı 2 500 TL'dir. KDVK'nın 51.inci maddesindeki matrah farkı dikkate alındığında G m r k Kanunu'na göre uygulanacak  c katı ceza, matrah farkı olan 2 500 TL X %20 X 3 = 1 500.- TL olarak uygulanması gerekir. Ancak G m r k idarelerince KDV bir ithalat vergisi olarak değerlendirildiğinden ve KDV matrah farkları için GK'nın 234/1-a) bendindeki "ithalat vergileri farkı" tanımından hareket edilerek aynı Kanunun 234/1-b) bendi h kmine göre ceza uygulanması sonucu  reğimizdeki KDV matrah farkına uygulanan ceza hesaplaması;



Beyana göre KDV oranı.....: %10
Muayene sonucuna göre KDV oranı.....: %20
Beyana göre KDV matrahı.....: 50 000 TL
Beyana göre hesaplanan KDV tutarı.....: 50 000 TL X %10 = 5 000.- TL
Muayene sonucuna göre KDV matrahı....: 52 500 TL
Muayene sonucuna göre KDV tutarı.....: 52 500 TL X %20 = 10 500.- TL
Uygulanacak ceza tutarı.....: 10 500 TL – 5 000 TL = 5 500 X 3 = 16 500 TL
Olarak şekilde yapıldığından KDVK'nın 51'inci maddesindeki matrah farkına uygulanmasını düzenleyen hüküm dikkate alınmaksızın KDVK'nın 51'inci maddesinde geçen "Gümrük Kanunundaki esaslar dairesinde ceza uygulanır" lafzından hareketle fazladan 15 000 TL (16 500 – 1 500 TL) ceza uygulanması sonucu doğmaktadır.

KDV oranlarını gösteren 2007/13033 sayılı Kararın II sayılı listesi, GK'nın 15'inci maddesi kapsamında tarife cetveli olarak tanımlanamayacağından, GK'nın 234/1(a) bendi kapsamında ceza uygulanamayacağı gibi, muayene sonucu KDV oranı %20 olarak belirlenen ürünün KDV matrahı değişmediğinden KDV Kanununun 51'inci maddesine istinaden de bir ceza uygulanması söz konusu olmayacağı sonucu çıkmaktadır. Bununla birlikte GGM'nin 2013/39 sayılı Genelgesinde, KDV'nin "ithalat vergileri" tanımı içerisinde değerlendirilmesinden bahisle, eşyanın KDV oranının I ya da II sayılı listede yer alan oranların beyan edilmesi durumunda matrah değişmemesine karşın KDV oran farkına isabet eden tutar için GK'nın 234'üncü maddesinin uygulanması gerektiği belirtilmiştir. GK m. 61/3 ve 195/1'inci maddelerin hükümlerine göre tahakkuk yapma yetkisinin gümrük idaresinde olmasına rağmen T.C. Anayasa'sının 38'inci maddesi hükümlerine aykırı ceza uygulanmasının yolu açıldığından, bu aykırılığı giderilmesi için KDV Kanununun 51'inci Maddesinde gerekli değişikliğin yapılması gerektiği değerlendirilmektedir.

KDV oranlarının yanlış beyanlarına sebep olan en önemli etken, KDV listelerinin eşyaların özelliklerine göre gruplandırılmasında, bazı istisnalar hariç gümrük tarifesi sınıflandırma sistemi dikkate alınmadan ekonomik ve vergisel gerekliliklerin dikkate alınması suretiyle belirleniyor olmasıdır. Ülke içerisinde ticarete konu eşyaların tamamına yakınının aynı zamanda dış ticarete konu olması ve uygulamada yeknesaklığın sağlanması açısından KDV oranlarına ilişkin listelerin tarife tekniğine göre yeniden düzenlenmesi halinde, uygulamada ortaya çıkan hukuki olmayan uygulamalar da önlenmiş olacaktır.

10. ÖTV Oranlarında Yapılan Güncellemeden Kaynaklı Orantısız Ceza Uygulanması

4760 sayılı ÖTV Kanunu'nun 12/2'nci fıkrası hükmünde 700 sayılı Kanun Hükmüne Kararname ile ÖTV oranlarında veya maktu vergi tutarlarında topluca veya ayarı ayrı düzenleme yetkisi Cumhurbaşkanlığı Kararı ile belirleneceği hükme bağlanmış olup bu değişiklikler Resmî Gazetede yayınlanmak suretiyle yürürlüğe girmekte idi. Bununla birlikte



son dönemlerde  TV I sayılı Liste kapsamı ürünlerin  TV maktu vergi tutarlarında yapılan artılara ilişkin güncellemeler G B'nın resm  web sitesinde gece yarısı yayınlanması sonucu sabahleyin bu güncelleme gümrük BÖLGE Sisteminde de güncellenmediği bir saatte tescil edilen  rneğin 22343100IM00000107 sayılı beyanname tescilinde BÖLGE'den gelen tahakkuk ile aynı tutarlarda beyan edilen ÖTV tutarı vergilerin ödenmesini takiben beyan sahibince durum fark edilip idarenin kaydına giren dilekçeleri ile Gümrük Kanunu'nun 63'üncü Maddesine istinaden düzeltme talebinde bulunulmasına rağmen gümrük idaresince Gümrük Kanunu'nun 234/3'üncü Madde hükmü dahi dikkate alınmaksızın 234/1-a bendi hükmüne istinaden ceza uygulanmıŐ olup, bu tür olaylarda idarelerin genel uygulaması bu doğrultuda olmaktadır.

Hukuk devletinin vazgeçilmez ilkesi hukuki güvenlik ve belirlilik ilkesidir. KiŐiler kamu ile olan iliŐkilerinde geleceğe olan karar süreçlerini ve yatırım kararlarını, yasalar, mevzuatlar ve kamu otoritelerinin uygulamaları etkilemektedir. Hukuk kurallarının belirsizliği geleceğe olan karar süreçlerinde güven unsurunun zedelenmesine yol açar. Bu açıdan idari düzenlemelerin açık, net, uygulanabilir olması yanında, idari düzenlemelerin kaynağını yasalar ve Anayasa'dan almalıdır.

 TV oranlarında veya maktu tutarlarında yapılacak düzenlemelerin (Cumhurbaşkanlığı Kararları) Resmî Gazete 'de yayınlanmak ve BÖLGE Sitemine aktarılması, elektronik olarak beyanda bulunan yatırımcılar açısından Anayasa hükmü olan hukuki güvenlik ve belirlilik ilkesi açısından belirsizlik ve riskleri ortadan kaldırır. Oysa Resmî Gazetede yayınlanmayan ve elektronik beyanların yapılmasını sağlayan gümrük BÖLGE Sisteminde henüz güncelleme yapılmayan ve bu sisteme göre beyanda bulunan beyan sahiplerinin cezalandırılması, üstelik beyan sahibince durum bildirilmesine rağmen indirimli ceza tutarı dahi dikkate alınmadan ceza uygulanması Anayasamızın  l l l k ilkesi ile de  liŐmekte olduğu değerlendirilmektedir.

Resmî Gazetede yayınlanmayan ve gümrük BÖLGE Sisteminde gerekli düzenleme yapılmadan BÖLGE'den gelen veri mesajlara göre beyanda bulunulması halinde oluşacak tahakkuk farklarında, Gümrük Kanunu'nun 61/3 ve 195/1'inci maddelerindeki tahakkuk yapma yetkisinin gümrük idarelerinde olması da dikkate alınarak, vergi farkı için Kanunun 234/1'inci maddesi hükmünün uygulanmaması yönünde bir düzenleme yapılması önerilmektedir.

11. KKDF'nin Gümrük Vergileri Kapsamında Değerlendirilmesinin OluŐturduđu Hukuki Sorunlar

GK'nın birinci maddesinde amacı, eşya ve taŐıtlara uygulanacak kuralların belirlenmesi olarak hükme bağlanmıştır. Bu kurallar Kanun sistematine göre dış ticarete konu eşyaya uygulanacak tarife uygulamaları ve tarife dış önlemleri kapsamaktadır. Tarife uygulamaları Kanunun 15'inci maddesinde maddeler halinde açıklanmıŐ olup, tarife dış  nlemler DT  Mal Ticaretine İlişkin AnlaŐmalar ve İthalat Rejim Kararı'nın 4/3'üncü maddesinde açıklanmıŐtır. GK'nın 3/8'inci fıkrasında vücut bulan gümrük vergileri, Gümrük UzlaŐma Yönetmeliğinin



Ankara GÜMRÜK M şAVIRLERİ Derneği

(GUY) EK.1'de sayılmış ve gümrük vergileri tanımı içerisinde KKDF'nin da yer alması Kanunun amacı ve sistematiki ile çelişmektedir.

2014/6852 sayılı Karar ile gümrük idarelerine verilen yetki ile KKDF'nin tahakkuku, tahsili, takibi hususunda Gümrük Kanunda gümrük vergileri için öngörülen usul ve esaslara göre yapılacağı belirtilmekle birlikte, 6484 sayılı Kanunun Geçici Madde 3/a fıkrası hükmüne göre verilen bir yetki bulunmamasına karşın, Gümrük Kanunu'na göre ceza uygulanacağı hükmü getirilmiştir. Fonun devamına karar veren 6484 sayılı Kanun ile verilen bir yetki bulunmaması ve 88/12944 sayılı Kararda fon hükümlerinin ihlali halinde uygulanacak müeyyide hükmü bulunmasına karşın Karar gerekçesinde herhangi bir yasal dayanak bulunmayan 2014/6852 sayılı Kararın 2'nci Maddesi hükümlerine göre ceza uygulamasının yolunun açılması Anayasanın kanunilik ilkesi açısından aykırılık oluşturduğu değerlendirilmektedir.

Ayrıca, 2014/6852 sayılı Karar'ın 2'nci maddesine istinaden eksik bir KKDF y k ml l ğu açısından GK'nın 234/1(a) bendi hükmüne göre ceza uygulanabilmesi için, KKDF'nin;

- GK'nın 15'inci Maddesi kapsamında gümrük tarifesinin unsurlarından biri olması,
- İthalat vergisi olması,
- Her iki koşulu birlikte sağlaması gerekir.

KKDF, eşyanın ithaline bağlı olarak uygulanan bir mali önlem olmayıp, ithale konu ürünlerin bedellerinin ödenmesinde ithalatçının kredilendirilmesi fonun konusunu oluşturmaktadır. Yani mal bedelinin ithalattan sonra ödenmesi sağlayan mal mukabili, kabul kredili ve vadeli akreditif gibi kredili işlemler üzerinden uygulanan bir kesintidir. Bu yönüyle ithalat vergileriyle ilgili doğrudan veya dolaylı herhangi bir illiyet bağı bulunmamaktadır.

Diğer yandan Gümrük Kanunu'nun 167'nci Maddesi, bu madde kapsamında sayılan hallerde serbest dolaşıma sokulacak eşyalar için gümrük vergilerinden muafiyet  ng rmuşt r. Bu hükme göre GK m. 167 kapsamında bir eşyanın ithalinde muafiyet uygulanan durumlarda, ithale konu mal bedellerinin ödeme şeklinin vadeli olması halinde KKDF açısından da muafiyet hükmünün uygulanması gerekir. Ancak, Gelir İdaresi Başkanlığının konuyla ilgili 22.03.2018 tarih ve E-36817 sayılı yazılarında; Gümrük Kanunu'nun 167/1-3.Maddeleri ile 2009/15481 sayılı Kararın 67'nci maddesi çerçevesinde gümrük vergisine istisna uygulandığı gerekçesiyle vadeli ithalatlarda KKDF açısından muafiyet uygulanmasının mümkün olmadığı ifade edilmektedir. Bu ifadeden hareketle Gümrük Uzlaşma Yönetmeliğinin EK-1'deki KKDF'nin gümrük vergileri tanımına girdiği hükmü Gelir İdaresi Başkanlığı açısından bir hüküm ifade etmemektedir. Gümrük idarelerince de GK 167 muafiyeti uygulanan malların vadeli ithalinde KKDF tahsili cihetine gidilmekte olup, KKDF beyanı yapılmayan hallerde GK m. 234/1-a bendi hükmüne göre cezai işlem yapılması, Gümrük Kanununun amaç, kapsam ve sistematikiine aykırılık oluşturmaktadır. Diğer yandan gümrük idarelerince de GK m.167'nin uygulanmasında KKDF'nu gümrük vergileri tanımında değerlendirilmemesi, buna mukabil muafiyet hükümleri



dıŐındaki vadeli iŐlemlerde g m r k vergileri tanımına sokularak işlem yapılması çeliŐki oluşturmaktadır.

Belirtilen nedenlerle, KKDF açısından yasal bir düzenleme yapılıncaya kadar G m r k UzlaŐama Yönetmeliği EK-1'de yer alan "G m r k Vergileri" a ılımlında yer alan "Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu" ibaresinin çıkarılarak, noksan KKDF beyanlarında tahsilatın g m r k idarelerince yapılması ancak ceza uygulamasında 6484 sayılı Kanunla verilen bir yetki bulunmadığından G m r k Kanunu'nun 234/1-a bendi hükümünün uygulanmaması, KKDF gelir eksikliğinde 88/12944 sayılı Karar'ın "Müeyyideler" başlıklı hükümlerinin uygulanmasına ilişkin olarak 2014/6852 sayılı Kararda deđiŐiklik yapılması önerilmektedir.

12. Emsal Navlun ve Sigorta Uygulaması Kapsamında Ceza Uygulanabilmesi

G m r k kıymeti, taraf olduğumuz "G m r k Tarifeleri ve Ticaret Genel AnlaŐmasının VII. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Anlaşma" ve 4458 sayılı G m r k Kanunu'nun 23 ila 31'inci maddeleri hükümleri çerçevesinde belirlenmektedir.

GATT'ın VII. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin AnlaŐmanın 8/2'ci maddesi hükmü ile taraf ülkelere, ithal eşyasının g m r k kıymetinin belirlenmesine ilişkin düzenlemeler yapabileceğini ve bu düzenlemeleri yaparken aŐađıda sayılan unsurların kısmen veya tamamen kıymete dahil edilmesi ya da hariç tutulması hususunda yetkisi verilmiştir. G m r k kıymetine dahil edilip edilmemesi hususunda Taraf ülkelere yetki verilen unsurlar;

- Giriş yerine kadar ithal eŐyası için yapılan nakliye giderleri,
- Giriş yerine kadar ithal eşyasının nakliyesiyle ilgili yapılan yükleme, boŐaltma ve elleçleme giderleri ve
- İthal eŐyası için yapılacak sigorta giderleri.

4458 sayılı G m r k Kanunu'nun 27'nci maddesinde, ithal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatına yapılacak ilaveler sayılmıŐ olup, 1/(e) bendinde ithal eŐyası için Türkiye'deki giriş yerine kadar yapılan nakliye ve sigorta giderlerinin de ithal eşyasının g m r k kıymetine dahil edileceği hükme bağlamıştır. Kanununun 27/1-e bendinde yukarıda belirtildiği üzere giriş liman ve yerine kadar yapılan nakliye ve sigorta bedeli ile nakliyesiyle ilgili yapılan yükleme ve elleçleme giderinin fiilen ödenen veya ödenecek fiyata dahil edilmesi gerektiği hükme bağlanmıştır. Gerek DT  Kıymet Anlaşması gerekse G m r k Kanunu hükümlerine göre ithal eşyasının kıymetinin tespitinde fiilen yapılan ya da yapılacak giderlerin objektif esaslara göre tespit edilmek suretiyle g m r k kıymetinin belirlenmesi esas alınmıŐtır.

Diğer yandan, Türkiye ile Avrupa Birliği Arasında OluŐturulan G m r k Birliğinin (GB) Uygulanmasına İlişkin 2006/10895 sayılı Karar hükümlerine göre, G m r k Birliği G m r k Bölgesi (GBGB), Topluluğun G m r k Bölgesini ile Türkiye'nin G m r k Bölgesinden



Ankara G M R K M   AVIRLERİ® Derneği

oluşmaktadır. Ayrıca 2006/10895 sayılı Karar'ın 41'inci maddesinde,   nc  t lke eşyasının GBGB'ne varıŐından sonra oluşan nakliye, yükleme, boŐaltma, elleçleme ve sigorta giderlerinin ithal eŐyası için ödenen kıymetten ayırt edilebilmesi koŐuluyla gümrük kıymetine ilave edilmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Yukarıdaki ifadelerden, eşyanın GBGB'ye giriŐinden itibaren Türkiye Gümrük Bölgesine yapılan taŐımlar için yapılan navlun ve sigorta ödemelerinin gümrük vergisi matrahına dahil edilmemesi gerekmektedir.

Yukarıdaki hükümler bağlamında;

- 1) Gümrük Kanunu'nun 27/e maddesi kapsamında,   nc  t lkeler üzerinden gelen eşyanın TGB'deki giriş liman veya yerine kadar yapılan navlun ve sigorta bedellerinin gümrük kıymetine dahil edilmesi,
- 2) Gümrük Kanun'un 28/a Maddesi kapsamında, ithal eşyasının gümrük kıymetinden ayırt edilebilmesi koŐuluyla,   nc  t lke üzerinden hareket edip AB üzerinden gelen eşyanın, GBGB'ye giriŐinden Türkiye'de varıŐ noktasına kadar yapılan taŐımlar için ödenen navlun ve sigorta bedellerinin gümrük kıymetine dahil edilmemesi, yalnızca   nc  t lke ile GBGB arasındaki parkura isabet eden navlun ve sigortanın gümrük kıymetine dahil edilmesi,
- 3) AB'de serbest dolaŐım statüsü kazandıktan sonra TGB'ye sevk edilerek gelen eşyanın ithalinde navlun ve sigorta bedelinin gümrük vergisine esas kıymete dahil edilmeyeceği,
- 4) Yukarıda belirtilen ve gümrük kıymetine dahil edilmeyecek navlun ve sigorta bedellerinin ithalatta  TV ve KDV matrahına ilave edilmesi gerektiği

Sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu kapsamda GBGB'den gelen eşyanın navlun ve sigorta bedeli gümrük kıymetine dahil edilme zorunluluğu bulunmamakla birlikte, DT  Gümrük Değerleme Anlaşması, Gümrük Kanunu ve Türkiye ile AB Arasında Gümrük Birliğinin OluŐturulmasına İlişkin Karar (Köprü Mevzuat) hükümleri dikkate alınmadan bu unsurlar gümrük beyannamesinde ithal eşyasının kıymet beyanına dahil edilmemesi ya da eksik beyan edilmesi halinde GK'nın 234/1(b) bendi hükmüne göre değerlendirilerek ek tahakkuk düzenlenerek ilave ithalat vergileri tatbik edilmesi yanında idari para cezası uygulanmaktadır.

DT  Kıymet AnlaŐmasınının 8/2, GK'nın 27/1(e) bendinde, Türkiye'deki giriş yerine kadar yapılan nakliye ve sigorta giderlerinin ithal eşyasının gümrük kıymetine dahil edileceği hükme bağlanmıştır. Madde hükmü açık olup, yapılan bir navlun veya sigorta gideri olması halinde gümrük kıymetine dahil edileceği hükme bağlanmıştır. Bu hükme aykırı olarak GY'nin 51/9'uncu maddesinde, ithalat eşyasının serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulmasında navlun faturası veya sigorta poliçesinin ibraz edilmediği durumlarda ithal eşyasının FOB kıymetinin %10'nun navlun bedeli; %3'n n de sigorta bedeli olarak beyanı öngörülmüştür. Bu hüküm yapılmayan bir giderin de gümrük kıymetine dahil edilmesi sonucunu doğurduğundan,



bir yandan DT  Kıymet Anlaşmasında  ng r len keyfi ve fiktif kıymetlerin, asgari gümrük kıymetlerinin dikkate alınmaması hükümlerine aykırılık oluşturduğu söylenbilir. Bu uygulama sonucu kanuna aykırı bir şekilde ceza uygulaması sonucunu doğurmaktadır. GY'nin 51/9'uncu fıkrasındaki emsal navlun ve sigorta kavramının, ancak yapılan bir gider olup da fatura veya poliçe ibrazının mümkün olmadığı durumlarda emsal navlun ve sigorta uygulamasının yapılması şeklinde değerlendirilmesi gerekir.

Diğer yandan Yönetmelik maddesi ile ithal eşyasının FOB kıymeti üzerinden %10 emsal navlun, %3 emsal sigorta düzenlemesi, uluslararası ticaretin gerçeleriyle de bağdaşmamaktadır. Aynı eşyanın havayolu ile taşıma  creti ile denizyolu ile taşıma  creti arasında ciddi farklılıklar bulunmaktadır. Aynı hacim ve ağırlıktaki 5 Ton bir malzemenin  in'den havayolu ile taşıma maliyeti, denizyolu ile taşıma maliyetinin en az   katı olduğundan, her ikisine de aynı oranın uygulanması taşıma şekline bağlı olarak ithal eşyasının kıymet matrahını ithalatçı aleyhine arttırmak suretiyle vergi yükünün Kanuna aykırı bir şekilde arttırılması ve vergi yükümlüleri açısından vergi adaletini bozucu bir sonuçta yaratmaktadır. Benzer şekilde ithal eşyasının FOB kıymeti üzerinden %3 emsal sigortanın Uluslararası Sigorta Acenteleri Birliğince eşyanın cins ve niteliğine göre belirlenmiş primler dikkate alınmaksızın yüksek oranlarda belirlenmiş olması ve yasal bir dayanağının bulunmaması ve bu yolla ek vergi ve ceza uygulamasının  n n n açılmış olması Anayasamızın hukuki güvenlik ve belirlilik ilkesinin ihlali yanında kanunilik ilkesi ile uyumadığı söylenbilir.

Bu nedenle konunun Ticaret Bakanlığı AB ve Dış Dış İlişkiler Genel Müdürlüğü tarafından Dünya Gümrük  rg t  Gümrük Kıymeti Teknik Komitesi nezdinde sorulması ve bu Komite tarafından alınacak Tavsiye Kararı'na göre gerekli düzenlemelerin yapılması önerilmekte olup, bu işlem süreci tamamlana kadar gümrük idarelerinin bu konuda işlem yapmalarının durdurulması halinde hukuki açıdan hak kayıplarına ve gereksiz idari yargı sürecinin yaratacağı maliyetlerin önüne geçileceği değerlendirilmektedir.

13. Gözetim  nlemleri Kapsamında Vergi ve Ceza Uygulanması

Ülkemizde uygulanmakta olan gözetim önlemleri, ithalata konu olan malların ithal eğilimlerinin izlenmesi yönelik ticaret politikası savunma araçlarından biri olarak kullanılmaktadır. Gözetim önlemlerinin uygulanmasına ilişkin 2004/7304 sayılı Karar ve bu Karara dayalı olarak düzenlenen Yönetmelik ve Tebliğ hükümlerine göre uygulanmakta olan gözetim önlemlerinin İthalat Rejimi Kararında ticaret politikası önlemi olarak belirtilmesine karşın, Dünya Ticaret  rg t  Kuruluş Anlaşmasının mal ticaretine ilişkin 1/A ekinde yer alan ve ticaret politikası önlemlerine ilişkin anlaşmalar içinde yer almaması; Kararın yasal dayanaklar kısmında belirtilen kanun maddelerinin tetkikinde bu maddelerin lafzı ve ruhu ile illiyet bağının kurulamaması; uygulamada taraf olduğumuz uluslararası anlaşma hükümlerine



ve Anayasamızın vergide kanunilik ilkesine aykırı bir şekilde beyan sahiplerinden fazladan vergi tahsil edilmesi; sonradan yapılan kontrollerde tarife farklılığı nedeniyle gözetim belgesi ibrazının mümkün olmaması nedeniyle ilave kıymet beyanı yapılmayan durumda eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı ceza ile eşyanın gümrüğe sunulmaması halinde gümrüklenmiş değeri kadar ilave ceza uygulanması sonu doğurmasının yarattığı sorunlar ile uluslararası ticaretin olağan akısına aykırılıklar oluşturan uygulamaların hukuki açıdan değerlendirilmesini zorunlu kılmaktadır.

Gözetim önlemlerine ilişkin mevzuatın korunma önlemleri mevzuatı paralelinde düzenlenmesi ve bazı düzenlemelerde “gözetim ve korunma önlemleri” olarak birlikte zikredilmesi, gözetim önlemlerinin Korunma Önlemleri Anlaşması ve korunma önlemleri mevzuatının bir parçasıymış izlenimi verilmektedir. Oysa gözetim önlemleri bir korunma önlemi değildir.

Kıymet esaslı gözetim uygulaması yoluyla ithal eşyasının birim satış kıymetinin DTÖ Kıymet Sözleşmesi ve Gümrük Kanunu hükümlerine aykırı olarak yüksek belirlenerek fiktif bir kıymet farkı beyanı ve bu fiktif kıymet üzerinden hukuka aykırı bir şekilde fazladan vergilendirilmesi suretiyle bu eşyalar için yapılan gerçek giderler dışında yapılmayan bir yurt dışı gider beyanı yoluyla muhasebe kayıtlarında doğru olmayan kayıtlarının oluşması sonucunu doğurmaktadır.

Ülke ayırımı gözetilmeksizin ileriye yönelik olarak bazı mal veya mal grupları için uzun yıllar boyunca kıymet esaslı olarak uygulanmakta olan gözetim önlemlerinin amacının ötesine geçen bir uygulama sonucunu doğurduğu gözlenmektedir. Şöyle ki;

- DTÖ Mal Ticaretine İlişkin Anlaşmalardan ticaret politikası önlemlerine ilişkin anlaşmaların uygulamalarını saptırıcı nitelikte olması,
- GATT'ın VII'nci Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Anlaşma (DTÖ Kıymet Anlaşması) ile Gümrük Kanunu'nun ithal eşyasının kıymetine ilişkin hükümlerine aykırı olması,
- “Anayasanın bağlayıcılı ve üstünlüğü başlıklı 11'inci Maddesinde “*Anayasa hükümleri, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kurallarıdır. Kanunlar Anayasaya aykırı olamaz*” hükmüne aykırılık oluşturması,
- Anayasamızın “Vergi yükümlülüğü” başlıklı 73'üncü Maddesinde yer alan “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*” Hükmüne aykırı bir şekilde haksız bir vergilendirme ve 38'inci Maddesi hükmüne aykırı bir şekilde ceza uygulanması sonucunu yaratabilmesi,



Ankara
G M R K M   AVIRLERİ[®]
Derneği

- Danıştay Kararı başta olmak üzere, idari yargı mercileri nezdinde gözetim kıymeti beyanları sonrası beyan sahiplerince kanuna aykırı vergi tahsili nedeniyle fazladan tahsil edilen vergilerin geri verilmesi amacıyla açılan davaların idareler aleyhine sonuçlanması,
- DT  Kuruluş AnlaŐmaları 1/A Ekindeki Anlaşma hükümlerine aykırılık oluşturması başta olmak üzere daha birçok hukuksuzlar sayılabilir. Ayrıca kıymet esaslı gözetim uygulamaları nedeniyle kanunsuz olarak tahsil edilen gümrük vergilerinin geri verilmesi ile yasal dayanaklardan yoksun bir idari düzenleme hükümlerine göre Gümrük Kanunu'nun 235'inci maddesine istinaden uygulanan cezaların hukukiliğinin yeniden değerlendirilerek, hukuki temelden yoksun olarak uygulanmakta olan 2004/7304 sayılı Kararın kaldırılarak uluslararası anlaşma hükümlerine aykırılık oluŐturulmadan yasal zeminde düzenlemelerin yapılması gerektiği değerlendirilmektedir.

Diğer yandan gözetim belgesi bu belgeye konu malların ithal eğilimlerinin gözlenmesine ilişkin bir belge olup, bu belgenin Gümrük Kanunu'nun 235/ (1)-c bendi hükmünde sayılan ve gümrük idaresine ibrazı veya beyanı zorunlu olan lisans, izin, uygunluk belgesi değildir.

Arz ederim.

Saygılarımla

31.10.2023

Atilla ŐAHİN

Ankara G m r k M   avirleri Derneği

Yönetim Kurulu BaŐkanı

(E. Gümrük Müdürü)