

VERGİ KAYBINA YOL AÇAN GÜMRÜK CEZALARINDA YASAL BOŞLUKLAR

ÖZ

Gümrük Kanunu'nun genel sistematığı bazı kısımlar hariç AB Gümrük Kodu ile uluslararası anlaşmaların gümrüğe ilişkin hükümlerine göre belirlenmiştir. Bununla birlikte, cezai hükümlerin uygulanmasına ilişkin düzenlemeler ulusal hukuk sistemimiz esas alınmak suretiyle belirlenmiştir. Diğer yandan ithalat vergileri tanımına giren ve ulusal mevzuatımızın işleyişine göre düzenlenmiş vergilendirmeye ilişkin hükümlerden, bu sistematığe uymayan hükümlerinin giderilmesine yönelik olarak yapılan ikincil düzenlemelerin yarattığı boşluklar, cezai hükümlerin uygulanmasında beyan sahipleri ile gümrük idarelerini sürekli karşı karşıya getirmektedir.

Bu bakımdan maddeler arasındaki geçişlerin belirli bir sistematikle birbiri ile uyumlu olması hedeflenmekle birlikte, bazı maddelerin açık ve net olmaması ve ikincil düzenlemelerin bazı hükümlerinin Kanun hükmü ile amaçlanmayan ve Kanun'un ruhuna uygun olmayan hükümleri içermesi; yoruma dayalı ve muhatapları nezdinde hukuki sonuçlar doğuracak uygulamaların varlığı, hukuki güvenlik ve belirlilik ilkesi çerçevesinde yeniden değerlendirilmesi sonucunu doğurmaktadır.

Anahtar Kelimeler: *İthalat Vergileri, Tarife Önlemi, Vergi Kaybı, İdari Ceza, İtiraz, İdari Yargı, Hukuka Aykırılık,*

Jel Kodları: *B12, B26, D81, E03, F13, H20, H26, K49.*

GİRİŞ

Gümrük vergisi, ülkelerin egemenlik haklarının bir tezahürü olarak dış ticarete konu olan mallar üzerinde bir tarife önlemi olarak uygulanmaktadır. Ülkeler gelir ve korunma amaçlarına uygun olarak otonom gümrük tarifelerini belirleme iradesine sahip olmakla birlikte, GATT süreciyle birlikte tarife dışı önlemlerinin uyumlaştırılmış kurallara dayalı olmasını sağlayacak anlaşmaların yapılması sonucu MFN (Most Favoured Nation) kuralına dayalı otonom tarifeler belirlenmiştir. Diğer yandan tercihli ticaret anlaşmaları ve genelleştirilmiş tercihler sistemi kapsamında tercihli tarife uygulamaları da önem kazanmıştır. Uluslararası ekonomik entegrasyonlara dayalı anlaşmalar, ülkemizin madde politikasını da etkileyerek dış ticaret rejimi ve gümrük mevzuatı uygulamalarını doğrudan etkilemiştir. Ülkemizde vergi

hukukunu belirleyen normların Vergi Usul Kanunu ile belirlenmiş olmasına karşın gümrük vergilerine uygulanacak kuralların bu hükümlerin dışında yer almış olması ve dış ticaret rejimiyle ilgili yasal ve idari düzenlemelerin yeknesak olmayan bazı hükümleri içermesi cezai hükümlerin uygulanmasında ciddi sayılabilecek ihtilafların da yaşanmasına yol açmaktadır.

Dış ticaret rejimine tabi tutulan malların ilgili gümrük rejimi ve dış ticaret mevzuatı hükümleri ile konulmuş kurallara uygunluğunun sağlanması, vergisel yükümlülüklerin ilgili kanun hükümlerine uygun tarh, tahakkuk, tahsil ve takibini sağlayacak önlemlerin temini açısından kaçakçılık fiilleri hariç idari yaptırım gerektiren cezai hükümler belirlenmiştir. Ancak, dış ticaret rejiminin farklı dikey ve yatay mevzuatlar ile belirlenmiş olması, cezai hükümlerin de ilgili mevzuatlarında farklı hükümler içermesi, dış ticarete konu malların gümrük beyanı sonucu uygulanacak hükümlerin bazı durumlarda Gümrük Kanunu'nun hükümlerinin tam olarak karşılamaması sonucu yoruma dayalı uygulamaları beraberinde getirmiştir. Uluslararası anlaşma hükümleri dikkate alınmak suretiyle dış ticaret rejiminin belirlenmesi ve uygulanmasına ilişkin olarak yürütme organına geniş yetkiler verilmiştir. Bu yetkilerin idari düzenlemeler ile yapılması ve farklı kanunlara dayalı olarak yapılan bu düzenlemelerin vergi hukuku ile Gümrük Kanunu'nun kendine özgü sistematığı ile olan örtüşmeyen noktaları gümrük cezalarının uygulanmasında ekseriyetle ihtilafların yaşanması sonucunu doğurmaktadır. Nitekim gümrük mevzuatının uygulanmasına ilişkin çok sayıda farklı yasal dayanakları içeren Kararlar yanında Gümrük Yönetmeliğinde yer alan ceza uygulamasına gerekçe gösterilen bazı hükümlerin yasal dayanağının açık olmaması, idari düzenleme ile Anayasanın başta kanunilik ilkesi olmak üzere hukuki güvenlik ve belirlilik ilkesini bozan uygulamalara da yol açtığı yargı kararlarında anlaşılmaktadır.

Bu çalışmada gümrük idarelerince ek tahakkuk ve idari para cezası uygulanmasına konu oluşturan başlıca gümrük mevzuatı ihlallerine yer verilerek Anayasanın kanunilik ilkesi, hukuki güvenlik ve belirlilik ilkesi ile ölçülülük ilkesi açısından incelenmeye çalışılmıştır. Bu hükümlere aykırılık oluşturacak gümrük cezalarının analizi yapılarak idari cezaların kişiler üzerinde oluşturduğu risk ve belirsizliklerin kişilerin anayasal hürriyetlerini sınırlamasının önlenmesi açısından yasal olmayan uygulamaların giderilmesini sağlayacak yasal düzenlemelerin yapılması gerekliliğine vurgu yapılması hedeflenmiştir.

I- VERGİ KAYBINA NEDEN OLAN CEZALAR

4458 sayılı Gümrük Kanunu hükümlerine göre uygulanacak cezalar Kanun'un on birinci kısmında üç bölüm halinde düzenlenmiştir. Birinci bölümü oluşturan 231 ila 233'üncü

maddelerde genel hükümler; ikinci bölümü oluşturan 234 ila 238'inci maddelerde vergi kaybına neden olan işlemler ve uygulanacak cezalar; 239 ve 241'inci maddelerde ise usulsüzlüklere ilişkin fiil tanımları ve uygulanacak idari para cezaları belirlenmiştir. Kanun'un 235'inci maddesi, vergi kaybına neden olan cezalar bölümünde yer almakla birlikte, esasen serbest dolaşıma giriş rejimi ve ihracat rejimine tabi tutulan eşyanın dış ticaret rejimiyle öngörülen hükümlere aykırı beyanı halinde uygulanacak idari cezalar ile transit rejimi hükümlerinin bir gümrük yükümlülüğü doğumuna yol açacak şekilde ihlalde uygulanacak cezalar belirlenmiştir.

4458 sayılı Kanununda esas itibariyle vergi kaybına neden olan işlemlere uygulanacak cezalar 234'üncü Maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde hükmüne göre ceza uygulanabilmesi için; vergi yükümlülüğü doğuran bir işlem ile vergi kaybı yaratan bir işlem olması ve ceza uygulanabilmesi için de her iki koşulun birlikte sağlanması öngörülmüştür.

Türk vergi sisteminde, vergi alacağının doğumu için vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi gerekir. Gümrük Kanunu açısından da vergiyi doğuran olay, gümrük yükümlülüğünün doğumuna bağlıdır. Gümrük Kanunu'nun 181 ila 194'üncü maddelerinde belirtildiği şekilde gümrük yükümlülüğü doğmayan bir işlem için gümrük vergisinin tahsilinin yasal dayanağının bulunmayacağı açıktır.

1. Gümrük Kanunu 234/1'inci Fıkra Hükmüne Göre İdari Para Cezası Uygulanmasının Koşulları

Gümrük Kanunu'nun 234/1'inci maddesinde, gümrüğe sunulan serbest dolaşımda bulunmayan eşyanın serbest dolaşıma giriş rejimine (SDGR) ya da kısmi muafiyet kapsamında geçici ithalat rejimine (GİR) tabi tutulması halinde, bu rejimlere ilişkin eşyanın yapılan beyanı ile gümrükçe yapılan muayene, denetleme veya eşyanın teslimden sonra yapılan kontrol sonucunda;

- Gümrük Tarifesini oluşturan unsurlarında %5'i aşan ithalat vergileri farkı bulunması,
- Vergilendirmeye esas ölçülerinde %5'i aşan ithalat vergileri farkı oluşması,
- Eşyanın gümrük kıymetinin Kanununun 23 ila 31'inci maddeleri hükümlerine göre noksan olduğunun tespiti,
- Satış birimine göre %5'i geçmeyen bir vergi farkı veya maddi hesap hatası nedeniyle vergi farkı bulunması

Hallerinden birinin varlığı halinde uygulanacak idari para cezası belirlenmiştir. Bu manada Kanunun 234/1'inci maddesinde tanımlanan kabahat sayılan fiiller “seçimlik hareketli” olarak düzenlenmiştir.¹

1.1.İthalat Vergileri Bakımından Farklılık Bulunması Koşulu

Yukarıda sayılan fiillerden birinin varlığı halinde beyan edilen ithalat vergileri ile yapılan muayene veya Gümrük Kanunu'nun 65 ila 73'üncü maddelerinde belirtilen muayene, denetleme, sonradan kontrol, tahlil ve inceleme sonucunda ithalat vergilerinde noksan vergilendirmeye yol açan bir fark bulunması halinde uygulanacak idari para cezası öngörülmüştür. İthalat vergileri tanımı Kanunun 3/9'uncu maddesinde; “Eşyanın ithalinde ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükler” olarak tanımlanmıştır. Bu tanıma göre ithalat vergileri, eşyanın ithalinde öngörülen vergiler olup, ithalinde vergi öngörülme fon ve mali yükler ithalat vergisi olarak değerlendirilmemesi gerektiği anlaşılmaktadır.

Gümrük Kanunu'nda ithalat vergileri tanımı içerisinde ismen yer alan eş etkili vergilerin konusu, kapsamı uygulama usul esaslarına ilişkin bir yasal düzenleme bulunmamaktadır. Anayasası'nın vergi ve mali yükümlülüklerin kanunla konulacağına ilişkin hükmü gereği eş etkili vergilerle ilgili bir kanuni düzenleme bulunması gerektiği sonucu çıkmaktadır. Bununla birlikte öğretide eş etkili vergiler değişik şekillerde tanımlanmaktadır. Eş etkili vergiler, ithal eşyasına özel olarak uygulanan ve eşyanın fiyatında bir artırım sağlaması nedeniyle de gümrük vergisi etkisi yaratmaktadır.² Bu açıdan eş etkili vergi, gümrük vergisi olmamakla birlikte eşyanın ithalinde uygulanması nedeniyle ithal eşyası üzerinde gümrük vergisi etkisi yarattığı anlaşılmaktadır. Eş etkili vergiler, eşyanın ithalinde uygulanan vergiler olması nedeniyle uygulandığında gümrük vergisinin yarattığı etkiye benzer engelleyici etki yaratır.³

Öğretide eş etkili vergiler ithal eşyası üzerinde uygulanan ve gümrük vergisinin yarattığı etkiye benzer etki yarattığı görüşünden hareketle GK'nın 3/9.uncu fıkrası hükmüne eş etkili vergiler ithalat vergisi olarak tanımlanmaktadır. Bununla birlikte Gümrük Birliği'ni kuran 1/95 sayılı OKK ve bazı ülke ve ülke grupları ile yapılan serbest ticaret anlaşmalarında tanımlanan eş etkili vergilerin Taraf ülkelerce karşılıklı olarak uygulanmayacağı hükmü yer almaktadır. Ulusal mevzuatımızda gümrük vergisi ve ilave gümrük vergisi hariç, eş etkili vergi tahsilinde

¹ KILIÇ, Kaptan. Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları Gümrük Kabahatleri ve Uygulaması. 2009 s.362.

² YAĞAN, Haldun. Gümrük ve Dış Ticaret Sözlüğü, Öz Baran Ofset, Ankara 2013, s.117, 183.

³ YERCI, Cahit. *Yorum ve Açıklamalarla Gümrük Hukuku ve Davaları Örnekler-Çözümler-İçtihatlar*. 2.Baskı, Seçkin Yayınları. 2020: s.128.

ve ceza uygulanmasında bu hükümler dikkate alınmamaktadır. Eş etki yaratan vergi ve mali yüklerin ithalat aşamasında tahsilinin öngörülmesine karşın, eş etkili vergiler açısından Gümrük Kanunu'nun 234'üncü Madde hükmünün uygulanmasında hukuki yönden boşluklar olduğu çeşitli yargı kararlarında anlaşılmaktadır.

1.2.Tarife Unsurları Yönünden Farklılık Bulunması ve Vergi Farkının %5'i Aşması Koşulu

Kanunun 234/1(a) bendi hükmünde, yapılan beyan ile muayene ya da sonradan kontrol sonucu oluşan ithalat vergileri farkının %5'i aşmaması halinde herhangi bir ceza öngörülmemiştir. Gümrük Kanunu'nun (GK) 15'inci maddesi hükmünde yer alan gümrük tarifelerini oluşturan unsurlar, Kanunun 15'inci maddesinde ayrıntılı olarak belirlenmiştir. Kanunun 15'inci Maddesi kapsamında yer alan gümrük tarifelerinin unsurlarını ana hatlarıyla;

- Türk Gümrük Tarife Cetveli,
- Türk Gümrük Tarifesine dayanılarak çıkarılan İthalat Rejimi Kararı ekini oluşturan ve uygulanacak gümrük vergisi ve ek mali yükümlülük oranlarını gösterir cetveller,
- İthalat Rejimi Kararı eklerinde gösterilen ve tercihli tarife uygulamalarına ilişkin listeler,
- İthalat Rejimi Kararı ekinde yer alan ve Türkiye'nin Genelleştirilmiş Tercihler Sistemi (GTS) kapsamında tek taraflı olarak faydalanan ülkelere uyguladığı tercihli tarife uygulamalarını,
- Benzeri şekilde eşyanın ithalinde uygulanacak diğer tarife uygulamalarını Kapsamaktadır.

Kanun koyucu, gümrük idaresine GK 234/1(a) bendi hükmüne göre ceza uygulayabilmesini iki koşulun birlikte gerçekleşmesine bağlamıştır.

- İlk olarak beyan ile muayene veya sonradan kontrol sonucu Kanunun 15'inci maddesinde tanımlanan tarife unsurlarında ya da spesifik esasa göre vergilendirmeye tabi bir eşya ise vergilendirmeye esas ölçülerinde (sayı, baş, adet vb.) bir farklılık olması,
- İkincisi, ithalat vergilerinde %5'i aşan bir fark oluşması gerekir.

İlgili mevzuatı gereği gümrüklerce tahsili öngörülen gümrük vergisi, eş etkili vergi ve mali yüklerin öncelikle GK'nın 15'inci maddesi kapsamında bir tarife önlemi olup olmadığının analizinin yapılması gerekmektedir. Gümrük Kanunu'nun 3/9'uncu fıkrası hükmü kapsamında ithalat vergileri tanımına girecek şekilde geniş bir şekilde yorumlanan bazı eş etkili vergi ve

mali yükler Kanununun 15'inci Maddesinde tanımlanan tarife önlemi kapsamına girmemektedir. Örneğin KDV, ÖTV, Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu (KKDF), tütün fonu, kültür fonu, TRT bandrol ücreti gibi eş etkili vergi ve mali yükler ile ticaret politikası önlemleri kapsamında uygulanan ek mali yükler tarife önlemi olarak nitelendirilemediğinden GK'nun 234/1(a) bendi hükmünün uygulanmasında yaşanan ihtilafların ana kaynağını oluşturmaktadır.

1.3.Eşyanın Vergilendirilmesine Esas Ölçülerinde Aykırılık Bulunması

SDGR ile kısmi muafiyet suretiyle GİR'ne tabi tutulan bazı eşyalara uygulanacak vergiler, dampinge karşı vergi veya özel tüketim vergisinde olduğu gibi vergi türü itibariyle spesifik bir vergilendirmeye tabi olması halinde, yapılan beyan ile yapılan muayene veya eşyanın tesliminden sonra yapılan kontrolü sonucu vergilendirmeye esas olan sayı, baş, ağırlık gibi ölçülerinde bir farklılık oluşması ve bu farkın %5'i aşması halinde ithalat vergileri farkı için üç katı idari para cezası uygulanması hükmüne bağlanmıştır. Bununla birlikte, ithal eşyasının sayı, baş, ağırlık gibi spesifik unsurlarında muayene sonucu tespit edilen ancak %5'i aşmayan fiziki miktarlarının ithal eşyasının kıymetinde oluşturacağı farklılık dikkate alınmak suretiyle ceza uygulamasında gümrük idarelerince Kanununun 234/1-b bendi hükmüne göre ceza uygulaması yoluna gidilmesi, GK 234/1-a bendinde yer alan %5'i aşmayan ithalat vergileri farkı için ceza uygulanmayacağı hükmünü uygulanamaz kılmaktadır. Örneğin, birim CİF kıymeti 100 TL/metre olan eşya 1000 metre beyan edilmiştir. Yapılan muayene sonucu eşya adedi 1002 metre çıkmıştır. Satış birimine göre hesaplanan ithalat vergileri farkı %5'i aşmamasına karşın, 2 metre fazlalık için idarece ithal eşyasının satış bedelinin 100.200 TL olup olmadığı yönünde kıymet araştırmasına gerek duyulmaksızın 200TL'lik kıymet artışına göre yapılan değerlendirme sonucu ceza uygulamasında GK'nın 234/1-b bendi hükmünün uygulanması sonucunu doğurmaktadır.

1.4.Gümrük Kıymetinin Beyanından Kaynaklı Cezalar

Ülkemizde ithalat vergileri, korunma önlemleri kapsamında uygulanan bazı ek mali yükümlülükler, anti damping vergisi ile temel tarım payları üzerinde alınan ek mali yükümlülükler, bazı alkollü içkiler üzerinden hesaplanan ÖTV hariç olmak üzere genelde eşyanın kıymeti esas alınmak suretiyle hesaplanmaktadır. Gümrük Kanunu hükümlerine göre, ithal eşyasının gümrük vergisine esas kıymeti Kanununun 23 ila 31'inci maddelerinde belirlenen hükümler çerçevesinde belirlenecektir. Bu kapsamda Kanununun 24'üncü madde hükümlerine göre, ithal eşyasının kıymetini satış bedelinin oluşturacağı, satış bedelinin ülkemize ihraç amaçlı yapılan bir satışla ortaya çıkan kıymete, Kanununun 27'nci ve 28'inci maddesinde sayılan

unsurlar dikkate alınmak suretiyle gerekli düzeltmelerin yapılması suretiyle belirlenen fiilen yapılan veya yapılacak ödemelerden oluştuğu hükme bağlanmıştır.

GK'nın 234/1(b) bendi hükmü esas itibariyle ithal eşyasının gümrük vergisine esas kıymetinin Kanunun 23 ila 31'inci madde hükümlerine ve DTÖ Kıymet Sözleşmesi hükümlerine aykırı beyanı nedeniyle eksik gümrük vergisi tahakkukuna yol açan beyanlar için uygulanacak idari para cezasını düzenlemiş iken, 6455 sayılı Kanunun 11'inci maddesiyle, GK'nın 234/1'inci fıkrasında yer alan "gümrük vergisi" ibaresinin "ithalat vergileri" olarak değiştirilmesi sonucu madde hükmünün uygulanmasında ciddi hukuki ihtilafların oluşmasına neden olmuştur. Madde metninde ceza uygulanmasına esas fiil, Kanunun 23 ila 31'inci maddelerindeki hükümlere göre belirlenen kıymet "gümrük vergisine esas kıymeti" ifade etmektedir. İthalat vergileri ise Kanun'un 3/9'uncu fıkrasında tanımlandığı üzere gümrük vergisi yanında eşyanın ithaline bağlı olarak uygulanan eş etkili vergiler ve mali yükleri de kapsamaktadır. Gümrük vergisi dışında ilgili mevzuatlarına göre eşyanın ithaline bağlı olarak uygulanan vergiler ve mali yüklerin matrah unsurları ilgili mevzuatlarında belirlenmektedir.

Örneğin, ithalatta KDV'nin matrah unsurları KDV Kanununun 21'inci maddesinde belirlenmiştir. Bu madde hükmüne göre ithal eşyasının gümrük vergisine esas kıymeti yanında, ithalat sırasında ödenen her türlü vergi ve mali yüklerin; gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılmış olan diğer giderler ve ödemelerden KDV açısından vergilendirilmeyen unsurlar; fiyat farkı, kur farkı gibi mal bedeli üzerinden yapılan ödemeler KDV'nin matrah unsurlarını oluşturmaktadır. İthal eşyasının gümrük vergisine esas kıymeti hariç, diğer 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 bulunup bulunmadığının sorgulandığı bazı yargı kararlarında görülmektedir. 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 uygulamasının 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 kıymet 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.

2. Gümrük Kanunu'nun 234/2'nci Maddesi

GK 234/2'nci fıkranın Kanunun sistematığı ile uyumlu olmadığı gibi hukukiliği de tartışma konusudur. GK 234/2'nci fıkra hükmüne göre ceza uygulanması koşulu olarak GK 234/1'inci fıkra hükmünde belirtilen farklılıkların tespitine bağlanmıştır. Birinci fıkra hükmüne göre ceza uygulanmasının koşulu ise, tarife unsurları, vergilendirmeyi doğrudan etkileyen spesifik unsurlarda farklılık ve ithal eşyasının kıymetinin Kanunda öngörülen nedenlerle noksan beyanından kaynaklı olarak bir ithalat vergisi noksanlığına bağlı gümrük yükümlülüğü doğmasına bağlanmıştır. GK 234/2'nci fıkra hükmüne göre uygulanan cezalarda vergi yükümlülüğünün 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 sistematığını bozduğu gibi hukuk tekniği açısından da sorunlu olduğundan, Kanun sistematığına uygun olarak yeniden düzenlemesi zorunluluğu bulunmaktadır.

Nitekim Danıştay 7. Dairesinin 21.10.2008 tarih, 2006/2947 Esas ve 2008/4106 sayılı Kararında,⁴ *“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

⁴ OK, Abdullah. Türk Hukukunda Gümrük Vergileri ve Cezaları. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Doktora Tezi, 2016, s.269-270.

olamayacağından hareketle ceza uygulanmasının mevcut hükme göre mümkün olmayacağı belirtilmektedir.

3. Vergi Türü İtibariyle Ceza Uygulanması

Her bir vergi türü itibariyle ceza uygulanmasına ilişkin GK’da bir hüküm bulunmamakla birlikte, Gümrükler Genel Müdürlüğünün 07.09.2018 tarih ve 36991870 sayılı yazılarında gümrük mevzuatı anlaşmazlıklarının halline ilişkin uzlaşma ve itirazların vergi türü bazında takibi yapıldığı görüşü nedeniyle Kanunun öngördüğü kural işletilmemektedir. Gümrükler 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. Gümrük Kanunu’nun 234/1(a) bendi hükmüne göre idari para cezası uygulamasının Kanunun lafzına ve ruhuna uygun olup olmadığına ilişkin anlaşılabilirliği için somut örneklerle analizinin yapılmasını zorunlu kılmaktadır.

Örnek 1: CİF kıymeti 100 000.-TL olan ithal eşyası gümrük vergi oranı %5 olan “X” GTİP’de beyan edilmiştir. Beyan edilen GTİP’de %18 KDV hariç başkaca bir ithalat vergisi uygulaması bulunmamaktadır. Gümrük idaresince eşyanın yapılan fiziki muayenesi sonucu ithal eşyasının “Y” GTİP’de sınıflandırılması gerektiği sonucuna varmıştır. Bu pozisyonda gümrük vergisi oranı İthalat Rejimi Kararı eki listelerde %0 olmakla birlikte, %10 oranında ek mali yükümlülük (EMY) uygulanmaktadır.

Tablo 1: İthalat Vergileri Farkı ve İdari Para Cezası

İTHALAT VERGİLERİ	BEYAN EDİLEN GTİP: X CİF:100 000 TL	TESPİT EDİLEN GTİP: Y CİF:100 000 TL	FARK VERGİ	İDARİ CEZA G.K. 234/1(a)
Gümrük vergisi	5 000 TL	%0	- 5 000 TL	-
EMY	-	10 000 TL	+ 10 000 TL	30 000 TL
KDV	18 900 TL	19 800 TL	+ 900 TL	2 700 TL
TOPLAM	23 900 TL	29 800 TL	+ 5 900 TL	32 700 TL

Kaynak: Şahin, A. Gümrüklerde Kanuna Aykırı Ceza Uygulanması, Gümrük TV.

Tablo 1’de ithalat vergileri farkı 5 900 TL olarak hesaplanmasına karşın, GK’nın 234/1(a) bendi hükmüne göre, bu farkın üç katı ceza uygulanması sonucu, uygulanacak idari para cezası tutarı **5 900 TL X 3 = 17 700 TL** olması gerekir. Bununla birlikte idarenin konuya yaklaşım farkı

nedeniyle ceza uygulamasında her bir vergi türüne isabet eden vergi farkını esas alması sonucu ceza tutarı **32 700 TL** olarak hesaplanmaktadır. Bu durumda Kanuna aykırı olarak ceza muhatabına 15 000 TL fazladan ceza uygulanmaktadır.⁵

Örnek 2: CİF kıymeti 100 000.-TL olan ithal eşyası gümrük vergi oranı %2 olan “X” GTİP’de beyan edilmiştir. Beyan edilen GTİP’de %10 İGV ve %18 KDV uygulaması bulunmaktadır. Gümrük idaresince eşyanın yapılan fiziki muayenesi sonucu ithal eşyasının “Y” GTİP’de sınıflandırılması gerektiği sonucuna varmıştır. Bu pozisyonda gümrük vergisi oranı İthalat Rejimi Kararı eki listelerde %7 olmakla birlikte, EMY uygulanmamaktadır.

Tablo 2: Fazla Beyan Edilen İthalat Vergileri ve İdari Para Cezası

İTHALAT VERGİLERİ	BEYAN EDİLEN GTİP: X CİF:100 000 TL	TESPİT EDİLEN GTİP: Y CİF:100 000 TL	FARK VERGİ	İDARİ CEZA G.K. 234/1-a
GV	2 000 TL	7 000 TL	+ 5 000 TL	15 000 TL
EMY	10 000 TL	-	- 10 000 TL	-
KDV	20 160 TL	19 260 TL	- 900 TL	-
TOPLAM	32 160 TL	26 260 TL	- 5 900 TL	15 000 TL

Kaynak: Şahin, A. Gümrüklerde Kanuna Aykırı Ceza Uygulaması, Gümrük TV.

Tablo 2’de görüldüğü üzere, beyana göre hesaplanan ithalat vergileri tutarı 32 160.-TL, gümrük idaresince tespit edilen ithalat vergileri tutarı ise 26 260.-TL olup, beyan sahibi tarafından beyan edilen ithalat vergileri tutarı gümrükçe hesaplanan ithalat vergilerinden 5.900 TL fazla beyan edilmesine karşın, idarinin konuya ilişkin yorum farklılığı nedeniyle fazla beyan edilen vergiler dikkate alınmayarak sadece eksik beyan edilen kalem dikkate alınması sonucu Kanuna aykırı bir şekilde 15.000 TL idari para cezası uygulanmaktadır. Bu uygulama esas itibariyle Anayasamızın kanunilik ilkesine aykırı olduğu gibi Gümrük Kanunu’nun 234/1 inci maddesi hükmünde yer alan “ithalat vergileri” farkının üç katı ceza öngören hükmüne açık bir şekilde aykırılık oluşturmaktadır. İdarenin bu uygulaması ile Kanunun açık hükmü bir kenara bırakılarak, Kanun geniş bir şekilde yorumlamak suretiyle ceza uygulamasının yolu açılmaktadır.

⁵ ŞAHİN, Atilla. Gümrükte Hatalı Ceza Uygulaması. 2020, Gümrük TV, Köşe Yazıları.

4. Gümrük Kanunu'nun 234/6'ncı Maddesinin Uygulamasında Yaşanan Çelişki

Gümrük Kanunu'nun 234/6'ncı Maddesi, Kanunun 234/1 ila 234/3'üncü fıkrasına göre verilen ceza tutarlarının 241'inci maddenin birinci fıkrasında belirtilen miktardan az olmayacağını hükme bağlamıştır. Kanunun 234/1'inci madde hükmüne göre öngörülen ceza yapılan muayene veya sonradan kontrol sonucu beyana göre vergi farkı tespiti halinde ithalat vergileri farkına üç katı tutarında; 234/2'nci madde hükmü ise birinci fıkrada belirtilen farklılıkların tespiti halinde, vergi farkının yarısı tutarında; 234/3'üncü madde hükmünde ise yukarıda belirtilen aykırılıkların idarece tespitinden önce beyan sahibi tarafından bildirilmesi halinde söz konusu cezaların yüzde on oranında uygulanması hükme bağlanmıştır. Kanun koyucu, yapılan muayene veya sonradan kontrol sonucu beyana göre ithalat vergileri tutarında farklılık tespiti halinde ithalat vergileri farkı için uygulanacak ceza tutarını hükme bağlamıştır.

Gümrük beyannamesinin çok kalemden oluşması ve yapılan muayene veya sonradan kontrol sonucu kıymete dahil edilmesi veya KDV matrahına dahil edilmesi gereken bir kıymet unsurunun dahil edilmediğinin tespiti halinde, kıymet farkının Kanunun 195'inci maddesi hükmüne uygun olarak BİLGE siteminde beyannamenin tüm kalemlerine sirayet ettirilmesi suretiyle tahakkuk ettirilmektedir. Bununla birlikte, her bir kaleme isabet eden vergi farkının kuruşla ifade edilebilecek şekilde çok küçük tutarlarda tahakkuk etmesi halinde, tahakkuk eden ithalat vergileri tutarına uygulanacak vergi farkı cezası Kanunun 241/1'inci maddesinde öngörülen ceza tutarının üzerinde olmasına rağmen, idarelerce aynı Kanunun 67/2'inci maddesi hükmü ceza uygulaması bakımından da geçerli kabul edilerek, her bir kaleme isabet eden ceza tutarının 241/1'inci maddede öngörülen ceza tutarına eşitlenmesi suretiyle ceza tatbik edilmesi, kanunun öngördüğü ceza tutarının onlarca hatta kalem sayısına bağlı olarak yüzlerce kat ceza uygulanması sonucunu doğurabilmektedir.

Kanun'un 67/2'nci fıkrasında yer alan *“Bir beyannamenin iki veya daha fazla kalemi kapsamı halinde, her kaleme ilişkin bilgiler ayrı bir beyan sayılır. Bir kalemin eksik veya fazlası diğer kalemin fazla veya eksikliğine mahsup edilemez”* hükmü, kalem bazında hesaplanan tahakkukun yine kalem bazında beyan edilen vergi tutarlarının noksan veya fazlası ile mahsubunun yapılamayacağını öngörmektedir.⁶ Gümrük idarelerinin çok kalemlerli beyannamelerde vergi farkları için her bir kaleme isabet eden vergi farklarını ayrı ayrı tahakkuk

⁶ ŞAHİN, Atilla. Gümrükte 210 Kat Ceza Nasıl Uygulanır? 2022. Gümrük TV Köşe Yazıları.

ettirmesi ve bir kalemdede fazla beyan edilen vergi ile diğer kalemdede eksik beyan edilen verginin mahsup edilmemesi Kanun hükmüne uygun olduğu açıktır. Fazla beyan edilen vergi için

Kanunun 211 ila 214'üncü Madde hükümlerine göre geri verme veya kaldırma kararı talebi yapılması, eksik beyan edilen vergi tutarı tahakkuk ettirilerek, vergi farkı için Kanunun 234'üncü madde hükmüne göre ceza tatbiki gerekir. Uygulanacak ceza tutarı, Kanunun 241/1'inci fıkrasında belirtilen tutarın altında kalması halinde Kanunun 234/6'ncı fıkrası hükmüne göre bu tutara eşitlenecek şekilde idari para cezası uygulanması gerektiği değerlendirilmektedir. Aksine bir uygulama gerek Gümrük Kanunu'nun beyan, muayene ve tahakkukla ilgili sistematığı ile ceza uygulanmasına ilişkin sistematığını bozacağı gibi, Anayasamızın kanunilik ilkesi ile hukuki güvenlik ilkesinin önemli bir unsurunu oluşturan ölçülülük ilkesine de aykırılık teşkil edeceği sonucu çıkmaktadır.

5. Eşyanın Menşee Beyanından Kaynaklı Cezalar

İthal eşyasının menşee beyanından kaynaklı uyuşmazlıklar genelde ithal eşyasının menşeeine bağlı olarak uygulanan ticaret politikası önlemleri, mali önlemler ve tercihli menşee kurallarının uygulanmasından kaynaklı olduğundan, her bir durum için ceza yaptırımını ve uyuşmazlık durumlarının ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir. Menşee esaslı ticaret politikası önlemleri kapsamında dampedinge karşı vergi, sübvansiyona karşı vergi ve korunma önlemleri kapsamında tarife dışı önlemler kapsamında ek mali yükümlülükler uygulanmakta iken; 2976 sayılı Kanun hükümlerine göre dış ticaret işlemlerinde de tarife önlemi olarak ek mali yükümlülükler uygulanmaktadır.

5.1.Ticaret Politikası Önlemleri Açısından Değerlendirilmesi

DTÖ Menşee Kuralları Anlaşmasının Birinci Maddesinde tercihi olmayan menşee kuralları, bir ürünün menşeeini belirlemek amacıyla üye ülkelerce uygulamaya konulan kanun, yönetmelik ve idari düzenlemeler ile belirlenir. Tercihsiz menşee kuralları Gümrük Kanunu'nun 17 ila 21; Gümrük Yönetmeliğinin 33 ila 42'nci maddelerinde düzenlenmiştir. Menşee esaslı önlemlere tabi eşyasının SDGR'ye tabi tutulması halinde eşyanın menşeeinin tevsikine ilişkin uygulanacak hükümler Gümrük Yönetmeliği'nin (GY) 38'inci maddesinde yapılan düzenleme ile belirlenmiştir. Yönetmeliğin 38'inci madde hükmüne göre, ithal eşyası için bazı ülke veya ülke grupları için menşee esaslı bir mali önlem öngörölmüş ve ithal eşyası önlem uygulanan ülkeler menşeeeli olmamakla birlikte önlemin uygulanmaması için menşee şahadetnamesi ibrazı zorunluluğu getirilmiştir.

GY'nin 38'inci maddesi hükmüne göre ithal eşyası mali önlem uygulanan ülke menşeli olmasa dahi, ithalat anında eşyanın önlem uygulanan ülkeler menşeli olmadığına ilişkin menşe belgesi ibraz edilmemesi ya da mali önlem tutarının teminata bağlanarak altı ay içerisinde menşe belgesi ibraz edilmemesi halinde gümrük idarelerince ithal eşyası önlem uygulanan ülke menşeli addedilerek mali önlemin uygulanması öngörülmüştür. Ancak beyan aşamasında altı ay içinde menşe belgesi ibraz edileceğine ilişkin bir beyan yapılmaması ve önlem tutarının teminata bağlanmaması hallerinde, önlemin uygulanması yanında GK'nun 234/1(a) bendi hükmüne göre ceza uygulaması yoluna gidilmektedir.

Gümrük Yönetmeliğinin 38'inci maddesinin dayanağını oluşturan Gümrük Kanunu'nun 21'inci maddesinde; menşe şahadetnamesi aranacak haller ile menşe şahadetnamelerinin şekli ve içereceği bilgilere ilişkin hükümlerin yönetmelikle düzenlenmesi öngörülmüştür. Yani Kanun hükmü ile menşe şahadetnamesi ibraz edilmeyen hallerde vergi alınacağı ve ceza uygulanacağına ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır.

İthal eşyasının ticari belgeleri üzerinde, eşyanın fiziki kontrolünde ambalajları ya da bizzat eşya üzerindeki orijinal etiketlerinde menşe ülke bilgisi bulunmasına ve gümrük idaresince eşyanın beyan edilen ülke menşeli olmadığına ilişkin makul bir şüphesi bulunmamasına rağmen, GY'nin 38'inci maddesi hükmüne göre eşyanın menşe ülkesini gösteren menşe şahadetnamesi ibraz edilmeyen durumlarda mali önlem uygulanarak ceza uygulanmasının yasal ve hukuki olup olmadığının Ticaret Bakanlığınca ve hukukçular tarafından T.C. Anayasasının kanunilik ilkesi ile hukuki güvenlik ve belirlilik ilkesi açısından öncelikli olarak değerlendirilmesi önem arz etmektedir.

5.2. 3577 Sayılı İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun Hükümleri Açısından Değerlendirme

Dampinge karşı vergi ve sübvansiyona karşı telafi edici vergi 3577 sayılı Kanun hükümlerine göre belirlenir. 3577 sayılı Kanun ve uygulama Yönetmeliğinde belirlenen hükümler çerçevesinde yapılan soruşturmalar sonucu bir malın normal ihraç fiyatının altında Türkiye'ye ihraç edildiğinin tespiti halinde belirlenen dumping marjı kadar mali önlem olarak dampinge karşı vergi uygulanır. Yapılan soruşturmalar sonucu, GATT 1994'ün XVI'ncı Maddesi kapsamında menşe veya ihracatçı ülke tarafından ihracatçısına bir fiyat desteği ve fayda sağlandığının veya dolaylı mali katkıda bulunduğu tespit halinde meydana gelen zararın telafisi amacıyla telafi edici vergi konulabilir.

Damping ve sübvansiyonla ilgili şikayetlerin incelenmesi, soruşturulması, zararın tespiti, ihraç fiyatının belirlenmesi, dampingin tespiti ve damping marjının belirlenmesine ilişkin usul ve esaslar İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Yönetmelik ile belirlenmiştir. Yapılan soruşturmalar sonucu 3577 sayılı Kanun'un 12'nci maddesine göre, yapılan ithalatın damping veya sübvansiyona dayalı olarak zarara neden olduğuna ilişkin ön tespitler yapılması durumunda, damping marjı ya da sübvansiyon miktarı ile sınırlı olmak üzere bu ürünlerin ithalinde geçici önlem uygulanabilir. Yapılan soruşturma sonucu zarar tespiti halinde Kanun'un 13'üncü Maddesine istinaden dampinge karşı vergi veya sübvansiyona karşı telafi edici vergi alınmasına karar verilir.

3577 sayılı Kanun "Diğer Mevzuat" başlıklı 15'inci Maddesinde;

"Gümrük mevzuatının; gümrük vergisinin tesciline, tahakkukuna, tahsiline, geri verilmesine, takibine ve teminata bağlanmasına ilişkin bu Kanuna aykırı olmayan usul ve şekle müteallik hükümleri, dampinge karşı vergi veya telafi edici verginin tescili, tahakkuku, tahsili, geri verilmesi, takibi ve teminata bağlanması işlemlerinde de uygulanır." Hükmü açık olup, gümrük mevzuatı kapsamında ceza uygulanmasına ilişkin bir yetki verilmemiştir. Bu nedenle yasal bir düzenleme yapılmadan Gümrük Yönetmeliği hükmüne göre yalnızca menşe şahadetnamesi ibraz edilmediği gerekçesiyle ceza uygulanması Anayasamızın 38'inci Madde hükmüne aykırılık oluşturacağı açıktır.

3577 sayılı Kanun hükümleri kapsamında dampinge karşı ya da sübvansiyona karşı vergilerin tahakkuku, tahsili ve takibi konusunda gümrük mevzuatının gümrük vergisi için öngördüğü hükümlerin uygulanacağı hükme bağlanmış olup, bu hükümlere aykırılıklar halinde uygulanacak idari yaptırımlarla ilgili bir hüküm bulunmamaktadır. Ayrıca 3577 sayılı Kanun'un 16'ncı Maddesinde belirtilen, Gümrük Kanunu ile diğer kanunların bu Kanuna aykırı olan hükümlerinin uygulanmayacağı hususundaki açık hükmü, Gümrük Kanunu'nun idari para cezası uygulanmasına ilişkin hükümlerinin dampinge karşı vergi veya sübvansiyona karşı telafi edici vergi açısından uygulanmasını da tartışmalı hale getirmiştir.

Ayrıca dampinge karşı vergi ve sübvansiyona karşı telafi edici vergi bir ticaret politikası savunma aracı olarak, damping veya sübvansiyon uygulayan ülke veya firmalara yönelik olarak yalnızca damping veya sübvansiyonun oluşturduğu zararla sınırlı olmak ve bunu önlemek amacıyla mali önlem olarak uygulanmaktadır. Her ne kadar uygulanan karşı önlem mali önlem olarak uygulansa da bu önlemi bir tarife önlemi olarak değerlendirilemez. Bu bakımdan da dampinge karşı vergi veya sübvansiyona karşı telafi edici vergi bakımından Gümrük Kanunu'nun 234/1-a bendi hükmüne göre ceza uygulanmasının bir dayanağı bulunmamaktadır.

Çünkü bu madde hükmüne göre ceza uygulanabilmesi için tarife önlemi kapsamında bir farklılığın veya sayı, baş veya ağırlık gibi vergilendirme unsurları bakımından bir farklılık bulunması gerekir.

5.3. İlave Gümrük Vergisi Açısından Değerlendirme

Gümrük Yönetmeliğinin 38'inci Maddesi kapsamına ilave gümrük vergisinin dahil edilmesi ve AB ülkelerinden A.TR dolaşım belgesi eşliğinde gelen AB menşeli ürünlerin ithalinde eşyanın menşe statüsünü gösteren Menşe Şahadetnamesi istenilmesi, tercihli rejim uygulama hükümlerine aykırı olduğu gibi, uymakla yükümlü bulunduğumuz DTÖ en çok kayrılan ülke kuralına da (MFN) aykırılık teşkil etmektedir.

İlave gümrük vergisi (İGV) uygulanmasına ilişkin 3351 sayılı Karar ile önceki Kararların yasal dayanakları, içeriği, sistematığı incelendiğinde, 474 sayılı Kanun hükümleri ve uluslararası anlaşma hükümleri dikkate alınmak suretiyle belirlenmiştir. İlave gümrük vergisi esas itibariyle Gümrük Birliği'ni tesis eden 1/95 sayılı Ortaklık Konseyi Kararı (OKK) kapsamında AB'nin sanayi ve işlenmiş tarım ürünleri için DTÖ'ye bildirilen otonom tarifelerini teşkil eden Ortak Gümrük Tarifesi (OGT) oranlarının uygulanmasından kaynaklı gümrük vergisi kayıplarımızı telafi etmek amacıyla uygulanmaktadır. Bu nedenle 474 sayılı Kanunla belirlenmiş olan kanuni vergi haddini oluşturan ve DTÖ'ye bildirilen otonom tarifelerimizi oluşturan bağlı oranlar ile AB'nin OGT arasındaki fark kadar sanayi ve işlenmiş tarım ürünlerine İGV uygulanmaktadır. Bu kapsamda uluslararası anlaşmalardan doğan gümrük vergisi için tercihli tarife uygulanmasına dayalı taviz hükümleri İGV açısından da geçerli olmaktadır. Bu bakımdan İGV için tercihli tarife uygulanmasından kaynaklı bir taviz (muafiyet/istisna) uygulanabilmesi için gümrük vergisi için tercihli tarife uygulanması koşulu bulunmaktadır.

İthal eşyası için gümrük vergisi açısından bir tercihli tarife uygulanmasına ilişkin hükümler ise Gümrük Kanunu'nun 22/a fıkrası hükmünde belirlendiği üzere uluslararası anlaşma hükümlerine göre belirlenmiş tercihli menşe kurallarına göre belirlenir. İGV açısından da tercihli tarife uygulaması bu madde hükmüne göre tercihli menşe kuralları çerçevesinde belirlenmesi gerekmektedir. Gümrük Yönetmeliğinin 38'inci Maddesi, Kanunun 21'inci Maddesi hükmüne istinaden tercihli olmayan menşe kurallarının uygulanmasına ilişkin hükümleri düzenlemektedir. Bu bakımdan İGV'nin bu madde kapsamına dahil edilmesi Kanunun amaç ve kapsamına uymadığı gibi bu madde hükmüne göre menşe şahadetnamesi

ibrazına bağılı olarak İGV açısından tercihli tarife uygulanıyor olması MFN kuralına da aykırılık teşkil etmektedir.

MFN kuralına göre bir ülke veya ülke grubuna tercihsiz menşe kuralına göre yani menşe şahadetnamesine dayalı olarak bir taviz uygulanıyorsa bu tavizin tüm üye ülkelere uygulanmasını öngörmektedir. Bu uygulamamız DTÖ'ye üye ülkelere DTÖ Anlaşmazlıkların Halli Organına (AHO) şikâyet edilmesi halinde ülkemiz açısında ciddi yaptırımların uygulanmasını yolu açılabilir. AHO tarafından temyiz aşaması dahil aleyhimize verilecek karar neticesi şikâyette bulunan ülkeler nezdinde bazı yaptırımlar maruz kalınması, bu yaptırımlara uyulmaması halinde ise birçok ülkenin Türk ürünlerine aynı oranlarda ilave gümrük vergisi uygulama yaptırımı ile karşı karşıya kalınması olasılığı halen mevcuttur. Ticaret Bakanlığı bürokrasisinin bu durumun farkında olmadığı ya da konuyu ciddiye almadığı anlaşılmaktadır. Bununla birlikte 01.01.2021 tarihi itibariyle geçerli olmak üzere Gümrük Yönetmeliğinin 205/4(ç) bendinde yapılan düzenleme ile bazı makul şüphe halleri hariç AB ülkelerinden A.TR eşliğinde gelen ürünler için menşe şahadetnamesi ibrazı zorunluluğunun kaldırılmış olması ülkemiz açısında olası bir riski de önemli ölçüde bertaraf etmiştir.

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

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK) 51'inci maddesindeki hükme dikkate alındığında, matrah farkı oluşmadan bir vergi farkı olması durumunda Gümrük Kanunundaki esaslara göre KDV açısından bir ceza uygulanabilir mi? Bu soruyu cevaplandırmak için GK'da vergi kaybına neden olan işlemlere uygulanan 234/1'inci maddesi hükmüne göre değerlendirme yapılması gerekir.

Hangi ürünlere, hangi oranlarda KDV uygulanacağı 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK) 28'inci maddesine istinaden Katma Değer Vergisi Uygulanmasına İlişkin 2007/13033 sayılı Karar ile belirlenmiştir. Karar'ın 1'inci Maddesinde, Karar Eki (I) sayılı listedeki mal ve hizmetler için %1; Ek (II) sayılı listede yer alan mal ve hizmetler için %8; ekli listelerde yer almayan mal ve hizmetler için genel KDV oranı %18 olarak belirlenmiştir. 2007/13033 sayılı Kararın 2'nci Maddesi hükmüne göre bu Karar kapsamında mal ve hizmetleri belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Oysa Gümrük Kanunu'nun 15'inci Maddesinde hükme bağlanan gümrük tarifesi, 474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun'un birinci maddesi hükmüne istinaden Armonize Sistem Nomanklatürü esas alınarak tarife sınırlandırma kurallarına uygun olarak nümerik olarak belirlenmektedir. 2007/13003 sayılı Karar eki listelerde belirlenen eşya tanımları genel

mahiyette Maliye Bakanlığınca tanımlanmakta ve bazı madde tanımlarında gümrük tarife pozisyonları da dikkate alınmaktadır. Bu bakımdan 2007/13033 sayılı Karar ekinde KDV oranlarını ile mal ve hizmet tanımlarını gümrük tarifesi olarak nitelemek tarife tekniği açısından mümkün bulunmamaktadır. Bu kapsamda bir tarife farklılığına konu olan eşyanın KDV oranının daha yüksek bir oranda olmasına karşın, KDV matrahında bir değişiklik yaratmadığı durumlarda GK'nın 234/1(a) bendi hükmüne istinaden ceza uygulanmasının, GK'nun ceza uygulanmasına ilişkin sistematığına uymadığı söylenebilir.

Örnek 3: 9019.10.10.00.11 GTİP'de sınıflandırılan masaj cihazı olarak CİF 50 000 TL kıymetinde serbest dolaşıma giriş rejimi kapsamında beyan edilen ithal eşyasının gümrük vergisi oranı %0 ve KDV oranı %8 olarak belirlenmiştir. Eşyanın yapılan muayenesi sonucu söz konusu eşyanın masaj cihazının aksam ve parçalarından oluştuğu tespit edilmiş olsun. Masaj cihazlarının aksam ve parçaları 9019.10.10.00.15 GTİP'de sınıflandırılmakta olup, bu tarifede sınıflandırılan eşyanın gümrük vergisi oranı %0 iken, KDV oranı ilgili Karar'da %18 olarak belirlenmiştir. Mevcut verilere göre Tablo 3'te görüldüğü üzere KDV'nin matrahı gümrük beyannamesinde 50 000 TL, KDV tutarı $50\ 000\ TL \times \%8 = 4\ 000\ TL$ olacaktır. Ancak muayene sonucu tespit edilen GTİP'e göre KDV matrahı değişmemesine karşın hesaplanacak KDV tutarı $50\ 000\ TL \times \%18 = 9\ 000\ TL$ olacaktır.

Tablo 3: KDV Oranı Farklılığının Matrah Farkı Yaratmaması

	GTİP	KDV Oranı	KDV Matrahı	KDV Tutarı
BEYAN	9019.10.10.00.11	%8	50 000 TL	4 000 TL
TESPİT	9019.10.10.00.15	%18	50 000 TL	9 000 TL

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

KDVK'nın 51'inci maddesine göre ceza uygulanabilmesi için yapılan inceleme veya kontrol sonucu beyana göre KDV matrahını artıran bir unsur bulunması gerekmektedir. 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 %18 olarak belirlenen ürünün KDV matrahı değişmediğinden KDV Kanununun 51'inci maddesine istinaden bir ceza uygulanması söz konusu olmayacağı sonucu çıkmaktadır. Bununla birlikte Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün (GGM) 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. İdarenin bu yorumuna dayanılarak yasal dayanak bulunmamasına 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.

7. Muafiyet Hükümlerinin Uygulanmasından Kaynaklı Vergi ve Ceza Yükümlülüğü

İthal eşyasının serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulmasında uygulanacak ithalat vergileri ile eşyanın ithaline bağlı olarak uygulanacak vergi, eş etkili vergi ve mali yükler ilgili kanunlarında veya Kararlarda öngörülen muafiyet ve istisna hükümleri dikkate alınmak suretiyle ithal işlemleri gerçekleştirilir. T.C. Anayasası'nın 73'üncü Maddesinde, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulup, kanunla değiştirilebileceği hükme bağlanmış olup; muafiyet ve istisna hükümleri ile uygulanacak oranların belirlenmesi dahil, alt ve üst sınırları belirleme konusunda ilgili kanunlarında Cumhurbaşkanına yetki verilebileceği hükme bağlanmıştıdır.

Gümrük vergilerinden muafiyet uygulanmasına ilişkin hükümler 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda eşyanın SDGR'ye tabi tutulması halinde Kanunun 167'nci maddesi ile 4458 Sayılı Kanun'un Bazı Maddelerin Uygulanması Hakkında 2009/15481 sayılı Karar'da düzenlenmiştir. Ayrıca özel kanunlarında gümrük vergisi, ithalde alınan diğer vergiler ve mali yüklerden muafiyet öngören hükümler de ilgili mevzuatında öngörülen hükümlere uyulması koşuluna bağlı olarak uygulanmaktadır. Ancak gümrük vergilerinden muafiyet hükmü KDV ve ÖTV açısından farklılık arz etmektedir. KDVK'nın 19'uncu maddesinde belirlendiği üzere, diğer kanunlarda yer alan vergi muafiyet ve istisnasına ilişkin hükümlerin, KDVK'da bu hususta açık bir hüküm bulunmadığı müddetçe geçerli olmayacağı hükme bağlanmıştıdır. Benzeri hüküm ÖTV Kanunu'nun 10'uncu Maddesinde ÖTV açısından düzenlenmiştir. Bu madde hükmü gereği, ilgili kanunlarda yer alan muafiyet ve istisna hükmü ÖTV açısından geçerli olabilmesi için ÖTV kanunlarında muafiyet ve istisna hükmü bulunmasına bağlanmıştıdır. Ancak uluslararası anlaşma hükümleri saklı tutulmuştur.

İlgili kanunları veya bu kanunlara dayalı olarak çıkarılmış Kararlar kapsamında gümrük vergisi ve ithalde alınan diğer vergilere uygulanan muafiyet kapsamında olan ürünlerin ithaline ilişkin BİLGE sisteminde yapılacak beyanlarda ilgili muafiyet kodu beyan edilmesi halinde kanun ve karar hükümlerine uygun olarak muafiyet uygulanabilmektedir. Konuyla ilgili olarak Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 14.05.2019 tarih ve 44160769 sayılı yazılarının sonuç

bölümünde, ilgili mevzuatlarında gümrük vergisi ile ithalde alınan diğer vergilerden ya da gümrük vergilerinden muafiyet öngörülmesi halinde bu kapsamda ithalat işlemlerinin ek mali yükümlülükten de muaf olacağı açıklanmıştır. Bu görüşe rağmen, 2018/11799 sayılı Karar kapsamında yer alan ülkeler menşeli ürünlerin A.TR dolaşım belgesi eşliğinde AB ülkelerinden gelmesi ve ilgili kanun veya kararlar kapsamında muafiyet hükmü bulunması ve BİLGE sisteminde muafiyet kodu beyan edilerek muafiyete uygun olarak işlem yapılması durumunda, beyanname ekinde A.TR dolaşım belgesi sunulması gerekçe gösterilerek EMY tahakkuk ettirilerek GK'nın 234/1(a) bendi hükmüne göre ceza uygulamasına konu edildiği gözlenmiştir.

Örnek 4: 93/4002 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında Türkiye'de üretilen tıbbi müstahzarların terkinde bulunan ilaç ham veya yardımcı maddelerinin ithalinde gümrük vergisi dahil ithalde alınan diğer vergilerden muafiyet öngörülmüştür.⁷ Sağlık Bakanlığınca 93/4002 sayılı Karar kapsamında olduğu onaylanan ürünlerin A.TR dolaşım belgesi kapsamında AB ülkelerinde gelmesi ve 2018/11799 sayılı Kararda belirtilen ülkeler menşeli olması EMY'nin konusunu oluşturabilir mi?

Sağlık Bakanlığınca 93/4002 sayılı Karar kapsamında onaylanan ve Karar ile muafiyet öngörülen ürünlerin gümrük beyannamesi ekinde ithal eşyasının statüsünü göstermek amacıyla A.TR dolaşım belgesi sunulmuş olmakla birlikte, A.TR dolaşım belgesine istinaden gümrük vergisi muafiyeti uygulanmadığı, gümrük BİLGE sisteminde 93/4002 sayılı Karara istinaden "İLAÇ1" muafiyet koduna istinaden gümrük vergisi muafiyeti uygulandığı durumlarda EMY açısından bir yükümlülük doğmayacaktır.

2018/11799 sayılı Karar eki listede yer alan ürünler için öngörülen EMY, Kararda zikredilen GTS kapsamındaki faydalanan ülkeler menşeli eşyaların AB ülkelerinden A.TR dolaşım belgesi kapsamında ithal edilmesi halinde AB'nin GTS sistemi kapsamında uyguladığı tercihli tarife uygulaması ile ülkemizce bu ülkelere daha düşük oranda veya bazılarında tercihli tarife uygulanmamasından kaynaklı gümrük vergisi kaybını telafi etmek amacıyla uygulanmaktadır. Aksi durumda tercihli tarife uygulamadığımız ya da AB'ye göre daha düşük oranlarda tercihli tarife uyguladığımız GTS ülkeleri menşeli ürünler AB ülkeleri pazarına vergisiz girip serbest dolaşım statüsü kazandıktan sonra A.TR dolaşım belgesi ile ülkemize gümrük vergisi ödenmeden giriş imkânı kazanmış olacaktır. Bu nedenle bu vergi kaybını telafi etmek amacıyla AB ülkelerine göre daha düşük uygulanan ya da hiç taviz uygulanmayan ülkeler belirlenerek bu ülkelere uygulanacak EMY, İthalat Rejimi Kararı II sayılı listede yer

⁷ ŞAHİN, Atilla. EMY Hakkında Gümrük İdaresinin Aynı Konuda İki Farklı Görüşü, 2021, Gümrük TV, Köşe Yazıları.

alan gümrük vergisi oranlarına göre belirlenmektedir.⁸ Karar hükmüne göre belirtilen ülkelere EMY uygulanabilmesi için;

- Karar'ın ikinci maddesinde zikredilen ülkeler menşeli olması,
- Bu ürünlerin AB ülkelerinden A.TR dolaşım belgesi eşliğinde gelmesi,
- Serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulmasında gümrük vergisi için tercihli tarifinin (muafiyetin) A.TR dolaşım belgesine istinaden gerçekleştirilmiş olması

Koşullarının tümünün birlikte gerçekleştirilmesine bağlıdır. Bu koşullardan birinin eksik olması halinde Karar hükümlerine göre EMY uygulanamaz. Örneğimizde yer alan 93/4002 sayılı Karar kapsamında ilaç muafiyetine tabi olarak ithal edilen ürünler, yukarıda belirtilen ilk iki koşulu sağlamakla birlikte, uygulanan gümrük vergisi muafiyeti A.TR dolaşım belgesinde kaynaklı olmayıp, 93/4002 sayılı Karar kapsamında uygulanan muafiyet olacağından EMY'nin konusunu oluşturmamaktadır. Söz konusu ilaç hammaddesinin AB ülkesinden A.TR dolaşım belgesi eşliğinde gelmesine karşın, gümrük beyannamesinde ilgili tabloda A.TR dolaşım belgesinin beyan edilmemesi halinde EMY'nin konusunu oluşturmayacaktır. Ayrıca söz konusu ilaç hammaddesi doğrudan Karar'da belirtilen ülkelere gelse dahi, Sağlık Bakanlığının muafiyet yazıları kapsamında gümrük vergisi muafiyeti uygulanacağı gibi EMY'nin konusunu teşkil etmeyecektir. Bu hükümler açık olmasına karşın gümrük idarelerince sadece gümrük beyannamesi ekinde ithal eşyasının serbest dolaşım statüsünü tevsik etmek amacıyla gümrüğe sunulan A.TR dolaşım belgesi ibrazından dolayı EMY ve ceza uygulanması yoluna gidilmesi T.C. Anayasası'nın 38 ve 73'üncü maddelerine aykırılık oluşturduğu değerlendirilmektedir.

8. KKDF Uygulamasının Kanunilik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

8.1.Gümrük Kanunu'nun Amaç ve Kapsamı Açısından Değerlendirme

GK'nın birinci maddesinde amacı, eşya ve taşıtlara uygulanacak kuralların belirlenmesi olarak hükme bağlanmıştır. Bu kurallar Kanun sistematığına göre dış ticarete konu eşyaya uygulanacak tarife uygulamaları ve tarife dışı önlemleri kapsamaktadır. Tarife uygulamaları Kanunun 15'inci maddesinde maddeler halinde açıklanmış olup, tarife dışı önlemler DTÖ Mal Ticaretine İlişkin Anlaşmalar ve İthalat Rejim Kararı'nın 4/3'üncü maddesinde açıklanmıştır. GK'nın 3/8'inci fıkrasında vücut bulan gümrük vergileri, Gümrük Uzlaşma Yönetmeliğinin (GUY) EK.1'de sayılmış ve gümrük vergileri tanımı içerisinde KKDF'nin de yer alması Kanunun amacı ve sistematığı ile çelişmektedir.

⁸ ŞAHİN, Atilla. Menşe Kazanım Kuralları ve Menşe Kümülyasyonu, 2019, AGMD Yayınları, s.152-154.

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği EK-1’de KKDF, gümrük vergileri içinde belirtilmiş olmakla birlikte, yasal bir dayanaktan yoksun bu düzenleme, gümrük vergileri muafiyeti öngören hükümlerinin uygulanması ile idari para cezası öngören hükümlerin uygulamasında birbiri ile çelişen farklı uygulamalara yol açmaktadır. Şöyle ki;

Gümrük Kanunu’nun 167’nci Maddesi, bu madde kapsamında sayılan hallerde serbest dolaşıma sokulacak eşyalar için gümrük vergilerinden muafiyet öngörmüştür. 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 yazılı görüşlerinde;⁹ 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 işlem yapılması, Gümrük Kanununun amaç, kapsam ve sistematığıne aykırılık oluşturmaktadır. Diğer yandan gümrük idarelerince de GK m.167’nin uygulanmasında KKDF’nu gümrük vergileri tanımında değerlendirilmemesi, buna mukabil muafiyet hükümleri dışındaki vadeli işlemlerde gümrük vergileri tanımına sokularak işlem yapılması çelişki oluşturmaktadır.

8.2. 2014/6852 sayılı Karar Hükümleri Açısından Değerlendirilmesi

88/12944 sayılı Karar kapsamında belirli hedeflerin gerçekleştirilmesine yönelik olarak T.C. Merkez Bankası uhdesinde oluşturulan KKDF, 2001 yılında çıkarılan bir Kararla kaldırılmış olmakla birlikte 4684 sayılı Kanun ile yeni bir yasal düzenleme yapılmaya kadar fon kesintisinin devamına karar verilmiştir.¹⁰ 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. Gümrük idarelerince cezai işleme dayanak olarak 2014/6852 sayılı Karar esas alındığından, yapılan uygulamanın hukuki açıdan değerlendirilebilmesi için bu Kararın yasal dayanakların irdelenmesi ve Gümrük

⁹ GİB Gelir Yönetimi Daire Başkanlığının 22.03.2018 tarih ve E.36817 sayılı yazıları.

¹⁰ GÜMÜŞ, Mustafa. İthalatta Vergi ve Mali Yükümlülükler, 2018, AGMD Yayınları, s.234.

Kanunu'nun 234'üncü maddesinin amaç ve kapsamı açısından analizin yapılması gerekmektedir.

88/12944 sayılı Kararın hükümlerinin yeni bir yasal düzenleme yapıncaya kadar devamını öngören 4684 sayılı Kanunun Geçici Madde 3/a fıkrası ile fonun tahsili konusunda Bakanlar Kuruluna (Cumhurbaşkanı) yetki verilmiştir. Bu yetki, KKDF oranlarını değiştirme ve kaldırma yetkisi olup, diğer hükümler bakımından yeni bir yasal düzenleme yapıncaya kadar devamı öngörülmüştür. 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 yükümlülüğü 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.

Konunun ithalat vergileri bağlamında değerlendirildiğinde, gümrük vergisi, eş etkili vergi ve mali yüklerin uygulanmasında esas olan ortak nokta, ithalat vergilerinin ithale konu eşya üzerinden alınmıyor olmasıdır. KKDF'nin konusu, eşyanın ithaline bağlı olarak uygulanan bir mali önlem olmayıp, ithale konu ürünlerin bedellerinin ödenmesinde ithalatçının kredilendirilmesi 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. GK'nın 15'inci maddesi hükümleri çerçevesinde açıklanan gümrük tarifesi tanımı, aynı Kanunun üçüncü maddesinde açıklanan ithalat vergileri tanımı ile örtüşmektedir.

Gümrük Kanunu'nun amacı, eşya ve taşıtlara uygulanacak kurallar olarak belirlenmiştir. Gümrük tarifesi ve ithalat vergilerinin konusunu ülkeye giren veya çıkan eşyalar

oluşturmaktadır. KKDF'nin konusunu ise ithalat bedellerinin ödenmesinde kullanılan krediler oluşturmaktadır.

8.3. Gümrük Vergileri ve KKDF'nin Bütçe Kanunundaki Tertibi Açısından Değerlendirilmesi

Gümrük Vergileri, 7414 sayılı "2022 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu B Cetvelinin 1 No.lu "Vergi Gelirleri" faslının alt tertibinde Tablo 4'te gösterildiği şekilde belirtilmiştir.

Tablo 4: Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergiler

Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergiler	
	Gümrük Vergileri
01	Gümrük Vergileri
	İthalde Alınan Katma Değer Vergisi
01	İthalde Alınan Katma Değer Vergisi

Kaynak: 2022 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu B Cetveli

Tablo 5: Kişi ve Kurumlardan Alınan Paylar

2	Diğer gelirler	Kişi ve Kurumlardan Alınan Paylar
	1	Devlet Payları
		02 Petrolden Devlet Hakkı
		03 Madenlerden Devlet Hakkı
		05 Petrolden Devlet Hissesi
	5	Genel Bütçeli İdarelere Ait Paylar
		02 Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlardan Alınan Paylar
		04 Eğitim Özel Geliri (4306 S.K.)
		06 Tasfiye Edilen Fon Gelirleri
		08 GSM İşletmelerinden Alınan Hazine Payları
		09 Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumlarından Alınan Evrensel Hizmet Gelirleri
		11 İthalatta Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu Kesintisi
		12 Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu Kesintisi
		17 Trafik Sigorta Payları
		18 İthalde Yüzde bir ve Binde Beş Oranında Alınan Çevre Katkı Payı
		19 Belediyelerden Alınan Yüzde Bir Oranında Çevre Katkı Payı
		25 Elektronik Haberleşme Sektörüne İlişkin Araştırma, Geliştirme ve Eğitim Faaliyetleri Payı
		33 İşletmelerden Alınan Evrensel Hizmet Gelirleri

Kaynak: 2022 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu B Cetveli

Tablo 4'te görüleceği üzere, KKDF, "Diğer gelirler" faslının "Kişi ve Kurumlardan Alınan Paylar" tertibinde yer almaktadır. Dolayısı ile Bütçe Kanununun ilgili tertibinde KKDF, gümrük vergilerinin yer aldığı fasıl ve tertibinde gösterilmemiştir. Bununla birlikte ilave gümrük vergisi, ek mali yükümlülük gibi Gümrük Kanununun 3/8 ve 3/9.uncu fıkralarda

tanımlanan gümrük vergileri/ithalat vergileri “Gümrük Vergiler” içinde belirlenmiş olup, KKDF gümrük vergileri dolayısı ile ithalat vergileri tanımına girmediğinden ayrı bir fasılda yer almıştır.

KKDF uygulanmasının 88/12944 sayılı Karar hükümlerine göre devamını öngören 4684 sayılı Kanun hükümleri, GK’nın 234/1(a) bendi hükmü ve Bütçe Kanunu ile yapılan düzenlemelerin içeriği dikkate alındığında, KKDF açısından ceza uygulanması gereken bir durum oluşması halinde GK’nın 234/1(a) bendi hükmüne göre ceza verilmesi Anayasanın cezaların kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturacağından yasal bir düzenleme yapılmaya kadar 88/12944 sayılı Karar’ın “Müeyyide Uygulaması” başlıklı 8’inci Maddesi hükmünün uygulanması gerekmektedir. Bu bağlamda kanuni bir dayanağı bulunmayan 2014/6852 sayılı Kararın yürürlükten kaldırılarak yeni bir yasal düzenleme yapılması zorunluluğu doğmaktadır.

9. 2976 sayılı Kanuna Göre İdari Yaptırım Uygulamasının Belirlilik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

T.C. Anayasası’nın 73’üncü Maddesinde, vergi ve benzeri mali yüklerin kanunla konulacağı; 167’nci Maddesinde ise dış ticaret işlemlerinde ek mali yükümlülükler konulması hususunda kanunla Cumhurbaşkanına yetki verilebileceği hükme bağlanmıştır. Anayasanın bu hükmüne göre 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun yürürlüğe konulmuştur. Kanunun 3’üncü Maddesine göre, ithalat, ihracat ve dış ticarete konu işlemler üzerine ek mali yükümlülük koymaya Cumhurbaşkanına yetki verilmiştir. Ayrıca Kanunun “Müeyyide” başlıklı 4’üncü Maddesinde, ek mali yükümlükleri yerine getirmeden işlemlerini gerçekleştirenler için noksan ek mali yükümlülüğün iki katı para cezası öngörülmüştür.

Ek mali yükümlülüğün konusunu ithalat, ihracat veya dış ticaret işlemlerine tabi eşya oluşturması halinde, aynı zamanda GK’nın da konusu kapsamındadır. GK’nın 3/9’uncu fıkrasında ithalat vergileri tanımı içerisinde yer alan mali yükler, ek mali yükümlülüğü de kapsamaktadır. GK’nın 234 ila 238’inci maddelerinde sayılan ve idari para cezası öngören maddelerinde “gümrük vergileri” veya “ithalat vergileri” için öngörülen cezalar EMY için de uygulanmaktadır. GK’nın 234/1’inci Maddesinde, beyan edilen eşyanın yapılan muayenesi veya sonradan kontrolünde, beyan göre ithalat vergilerinin noksan beyan edildiğinin tespiti halinde bu noksanlığa ait vergi ve mali yüklerin istenilmesi yanında noksanlığın üç katı ceza öngörülmüştür. GK’da ceza yaptırımına konu fiiller için maddi unsur olarak Kanunun 61/2’nci maddesinde beyannamenin tescil edilmesi öngörülmüştür. Vergi ve ceza dahil tüm hükümlerin uygulanmasında beyannamenin tescil tarihi esas alınmıştır. Kanun hükmü açık olup, tescil

edilmiş olan gümrük beyannamesi kapsamı eşyanın yapılan muayenesi sonucu, EMY dahil ithalat vergilerinin noksan beyan edildiğinin tespiti halinde ithal işlemi gerçekleşmeyen durumlarda da EMY için ceza uygulanması sonucunu doğurmaktadır.

5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 13'üncü Maddesine göre kabahatte teşebbüsün cezalandırılmayacağı, ancak teşebbüsünde cezalandırılacağına dair ilgili kanunda hüküm bulunan haller saklı tutulmuştur. Gümrük Kanunu'nun 61/2 inci maddesinde yer alan "*Aksine hüküm bulunmadıkça*" hükmünün yer alması yanında, tüm hükümlerin uygulanmasında beyannamenin tescil tarihinin esas alınmış olması, gümrük beyannamesi tescilini idari cezaların uygulanması bakımından zımnen teşebbüs olarak nitelenmiştir. Ancak madde metninde "*aksine hüküm bulunmadıkça*" hükmü önemli olup, 2976 sayılı Kanun'da bu hükmün aksine bir hüküm bulunmaktadır. 2976 sayılı Kanun'da idari ceza uygulanmasına ilişkin fiil tanımında eşyanın EMY ödenmeden ithali halinde ceza uygulanmasını hükme bağlamıştır. Bu nedenle Gümrük Kanunu'nun 61/3'üncü fıkrasında yer alan "*aksine hüküm bulunmadıkça*" ön koşulu gereği EMY için teşebbüsün cezalandırılmasının hukuki manada söz konusu olamayacağı görüşü ortaya çıkmaktadır.¹¹

2976 sayılı Kanunun 4'üncü Maddesi ile hükme bağlanan idari yaptırıma konu fiil, ek mali yükümlükleri yerine getirilmeden ithalat, ihracat ve dış ticaret işlemlerinin gerçekleştirilmesi halinde noksan ek mali yükümlülüğün iki katı idari para cezası öngörülmüştür.¹² GK noksan vergilendirmeye konu ithal eşyası için gümrük beyannamesinin tescilini ceza uygulaması açısından yeterli görürken, 2976 sayılı Kanun ceza yaptırımını eşyanın ithaline bağlamıştır. Aynı fiil için hem 2976 sayılı Kanunda hem de GK'da ceza yaptırımını öngörülmüştür. 4926 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 15'inci Maddesinde yer alan içtima hükmünde, aynı fiil ile birden fazla kabahat oluşması durumunda en ağır idari para cezasına hükümlenir. Bu hükme göre GK 234'üncü Maddeye göre, ithalat işleminde EMY'nin eksik ödenmesi durumunda bu fiil için üç katı ceza öngörülürken, 2976 sayılı Kanunda iki katı ceza öngörüldüğünden en ağır cezayı öngören ceza yaptırımını olan GK'ya göre ceza uygulanması yoluna gidilmektedir. Ancak, 2976 sayılı Kanun, Anayasanın 73'üncü Maddesine istinaden EMY uygulanmasına ilişkin hükümleri düzenleyen özel bir Kanun olması ve ceza yaptırımının beyannamenin tescil tarihine değil de ithaline bağlanmış olması hükmünün, özel kanun genel kanun ilişkisi yanında kanunilik ilkesi açısından da değerlendirilmesini zorunlu kılmaktadır.

¹¹ ŞAHİN, Atilla. a.g.e. s.161-162.

¹² UZUN, Fatih. Ek Mali Yükümlülük/Uygulanacak Ceza Sorunu Mükellefiyet Tahsilinde Uygulanacak Ceza Sorunu. Gümrük ve Ticaret Dergisi. 2018, Sayı 13, s.86.

2976 sayılı Kanunun kabul tarihi 2/2/1984; 4458 sayılı Kanunun kabul tarihi 27/10/1999'dir. GK, gümrük vergileri ve idari para cezaların tabi olacağı usule ilişkin hükümleri içermesi açısından usul koyan bir kanundur.¹³ EMY uygulaması 2976 sayılı Kanunun 2'nci maddesine istinaden BKK (Cumhurbaşkanı) tarafından düzenlendiğinden, ilgili Karar hükümleri dikkate alınmadan yalnızca GK hükümlerine göre değerlendirme yapılması hukuki olmayan sonuçlar doğurabilir.

5326 sayılı Kabahatler Kanunu (KK), diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmayan durumlarda genel kanun niteliğindedir. KK'nin kanunilik ilkesini düzenleyen, 4'üncü maddesinde, kabahat oluşturan fiiller, kanunda açıkça gösterilebileceği gibi, kanunun kapsamı dikkate alınarak idarenin genel düzenlemeleriyle de boşluk doldurulabilir. EMY için ceza yaptırımını gerektiren fiiller 2976 sayılı Kanunun 4'üncü maddesinde tanımlanmıştır. Aynı olayla ilgili iki kanun bulunması halinde, ikisi de genel ya da özel nitelikte bulunan durumlarda, sonraki kanunla yapılan düzenlemelerin getirdiği hükümler uygulanır. Aynı olayla ilgili olan iki kanundan biri genel, diğerisi özel kanun olması durumunda, sonraki kanun özel kanun niteliğindedir ise, olaya yeni olan özel kanun hükümleri uygulanır. Buna mukabil, önceki kanun özel kanun, sonraki kanun genel nitelikte ise, kanun koyucunun amacına göre değerlendirme yapılması gerekir.¹⁴

2976 sayılı Kanun'un 1'inci maddesinde ek mali ykmllklere ilişkin esasların bu Kanun hükümlerine göre yürütüleceği açık hkme bağlanmıştır. Bu nedenle ödenmeyen EMY için müeyyide uygulanmasına ilişkin 2976 sayılı Kanunda açık bir hüküm bulunduğundan Gümrük Kanunu'ndaki "ithalat vergileri" tanımını genel mahiyette bir tanım olması hasebiyle 2976 sayılı Kanun'un konuya ilişkin özel hükümlerinin uygulanması gerektiği görüşü ne çıkmaktadır. Ancak, 2976 sayılı Kanun'da EMY'nin tarh, tahsili, takibi gibi hususlarda özel hükümler bulunmayan durumlarda Gümrük Kanunu'nun 3/9 uncu maddesi hükmü delaletiyle 4458 sayılı Kanunun tarh, tahakkuk, tahsil ve takibi gibi diğer hükümlerinin EMY içinde uygulanması gerektiği sonucu çıkmaktadır.¹⁵

Örneğin, ABD Menşeli Bazı rnlerin İthalinde EMY Uygulanmasına İlişkin 2018/11799 sayılı Karar'ın 3'üncü maddesinde, 4458 sayılı GK, İthalat Rejimi Kararı ve ilgili mevzuatın, gümrük vergisinin tarhı, tahakkuku, tahsili, takibi, geri verilmesi, teminata bağlanması gibi

¹³ EKİNCİ, Ahmet Celalettin. *Usul Hukuku Açısından Gümrük Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'nun Analizi*. Gümrük ve Ticaret Dergisi. 2015, Cilt, Sayı 5, s.35.

¹⁴ KULUÇLU, Erdal. *Türk Hukuk Sisteminde Normlar Hiyerarşisi ve Sayıştay Denetimine Etkileri*. Sayıştay Dergisi. 2008, Sayı: 71, s.8.

¹⁵ şAHİN, Atilla. a.g.e. s.161.

şekle usule ilişkin hükümlerinin, bu Karar kapsamında uygulanacak ek mali yükümlülükler bakımından da geçerli olacağı hükme bağlanmıştır. Bununla birlikte aynı Karar'ın 3/2'nci Maddesinde, ek mali yükümlülüklerinin yerine getirilmeden ithalat yapılması halinde 2976 sayılı Kanun hükümlerine göre eksik EMY için iki katı ceza öngörülmüştür. 2018/11799 sayılı Karar, başta 2976 sayılı Kanun olmak üzere ilgili diğer Kanun hükümlerinin verdiği yetki çerçevesinde düzenlendiğinden ve 2976 sayılı Kanunun 4'üncü Maddesi ile uyumlu olduğundan noksan EMY beyanları için GK'nın 234/1(a) bendi hükmüne göre idari para cezası uygulanmasının Anayasamızın hukuki güvenlik ve belirlilik ilkesi ile uyumlu olmadığı söylenebilir.

II- GÖZETİM ÖNLEMLERİ KAPSAMINDA VERGİ VE CEZA UYGULANMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ¹⁶

Ülkemizde uygulanmakta olan gözetim önlemleri, ithalata konu olan malların ithal eğilimlerinin izlenmesi yönelik ticaret politikası savunma araçlarından biri olarak kullanılmaktadır. Gözetim önlemlerine ilişkin mevzuat hükümleri, gözetim önlemi öngörülen malların ithalinde İthalat Genel Müdürlüğü'ne başvurularak gözetim belgesi alınması zorunluluğu öngörülmesi yanında, ithal eşyasının satış bedelinin gözetim kıymetinden düşük olması halinde ilave kıymet beyanı suretiyle gözetim kıymetinde beyanının da kabul edilmesi suretiyle ithaline imkân tanınmaktadır.

Ancak 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 Örgütü 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 sunulamaması halinde gümrüklenmiş değeri kadar ilave ceza uygulanması sonu doğurmasının yarattığı sorunlar ile

¹⁶ ŞAHİN, Atilla 2023." Gözetim Önlemleri ile Hukuksuz Vergi Uygulanması". Gümrük TV Köşe Yazıları.

uluslararası ticaretin olağan akısına aykırılıklar oluşturan uygulamaların hukuki açıdan değerlendirilmesini zorunlu kılmaktadır.

İthalatta gözetim uygulamasının amacı, ithalatın gelişiminin yerli üreticiler üzerindeki etkisinin izlenmesine yöneliktir. Bununla birlikte, bazı mal veya mal grupları için bir başvuruya dayalı olarak ya da İthalat Genel Müdürlüğü'nce res'en yapılacak bir değerlendirmenin, korunma önlemlerinde olduğu gibi hangi usul ve esaslara göre yapılacağına ilişkin bir mevzuat düzenlemesi bulunmamaktadır. Ayrıca, 2004/7304 sayılı Karar istinaden Tebliğ düzenlemesi ile bazı ürünler için yıllarca devam eden kıymet esaslı gözetim uygulaması, korunma önlemleri ya da dumping önlemlerinde olduğu gibi bir soruşturma sürecini kapsamamaktadır. Bu kapsamda gözetim mevzuatının, DTÖ Kuruluş Anlaşması eki mal ticaretine ilişkin anlaşma hükümleri dışında yalnızca bazı mal veya mal gruplarının kıymet kriterli olarak ithal eğilimlerinin izlenmesine yönelik idari bir uygulama olduğu anlaşılmaktadır.

2004/7304 sayılı Karar'ın yasal dayanaklarında belirtilen kanun maddelerinin tetkikinde bu maddelerin Gözetim Önlemlerine ilişkin Kararın amaç ve kapsamı ile örtüşen bir bağı bulunmadığı görülmektedir. Gözetim Önlemleri her ne kadar 3350 sayılı İthalat Rejimi Kararının 4/3'üncü maddesinde ticaret politikası önlemleri arasında sayılmış olmakla birlikte, ticaret politikası önlemlerine ilişkin taraf olduğumuz Dünya Ticaret Örgütü anlaşmaları arasında gözetim önlemlerine ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Gözetim önlemlerine ilişkin mevzuat, herhangi bir Kanun ya da uluslararası anlaşmaya dayanmadığından bu düzenlemelerin idari düzenlemeler olduğu söylenebilir. Bu düzenlemeler 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.

İthal eşyasının kıymeti ise Dünya Ticaret Örgütü Anlaşmalarından GATT'ın VII'inci Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Anlaşma (DTÖ Kıymet Sözleşmesi) hükümleri ile bu Anlaşma hükümlerine göre belirlenmiş olan Gümrük Kanunu'nun 23 ila 31 'inci maddesi hükmü ve bu hükümlere aykırı olmamak üzere ikincil düzenlemelerdeki kurallara göre belirlenmektedir. Bu hükümlere aykırı olarak beyan sahiplerinin ithal eşyasının satış bedelinin gözetim belgesi ile belirlen birim kıymete göre ya da gümrük beyannamesinde gözetim Tebliği ile belirlenen birim kıymete göre beyan edilmesine zorlanmasının yasal bir dayanağı bulunmadığı değerlendirilmektedir.

İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğler kapsamında yer alan aynı mal veya mal grubu için 15-20 yıl sürecek şekilde uzun yıllar boyunca kıymet esaslı gözetim önlemi uygulanması, esasen bu sektördeki üreticileri korumanın yaratacağı avantajlardan ziyade ülkemiz ekonomisi için rekabetten uzak, uluslararası rekabete kapalı firmalara dolaylı olarak devlet tarafından destek verilmesi suretiyle bu sektörde yer alan firmaların fiyat ve kalite rekabetinden uzak ürettikleri malları dünya fiyatlarının çok üzerinde fiyatlarla tüketicilere satarak haksız kazanç sağlamalarının yolu açılmaktadır.

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 bağlayıcı 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,
- 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,
- DTÖ Kuruluş Anlaşmaları 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 yosun 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 oluşturulmadan yasal zeminde düzenlemelerin yapılması gerektiği değerlendirilmektedir.

III- YASAL BİR HAKKIN KULLANIM TALEBİNDE CEZA UYGULANMASI¹⁷

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 hükme 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. Ayrıca Kanunun 64'üncü Maddesi hükmünde belirtilen gerekçelerle beyan sahibine tescil edilmiş beyannamenin iptal talebinde bulunma 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 konulur"*** hükmü açık olup bu ilke ile ceza yaptırımını gerektiren fiil tanımlarının ve uygulanacak cezaların kanunla belirleneceği hükme bağlamıştır.

¹⁷ ŞAHİN, Atilla. "Yasal Bir Hakkın Kullanım Talebinde Ceza Uygulanabilir mi?" Gümrük TV. Köşe Yazıları.

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 yaptırımı 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 edeceğini söyleyebiliriz.

Yukarıdaki hukuki hükümler dikkate alındığında, Gümrük Kanunu'nun 63'üncü Maddesinin verdiği hak kapsamında düzeltme talepleri ve 64'üncü Maddesi kapsamında iptal 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 açıktır.

Ancak, beyan sahiplerince Kanunun 63 veya 64'üncü maddeleri 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 iptalini 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.

IV- SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Dış ticaret işlemlerine uygulanan kuralların yalnızca Gümrük Kanunu ve gümrük mevzuatı ile düzenlenmiyor olması, yürütme organınca çıkarılan Karar hükümlerinin gümrük mevzuatının uygulayıcılarını ve taraflarını bağlaması; Gümrük Kanundaki ithalat vergileri tanımının diğer Kanun ve kararlarla konulan mali önlemlere ilişkin usul ve esasa ilişkin hükümler ile idari yaptırım öngören hükümlerin farklı olması; Gümrük Yönetmeliğindeki kanuni dayanağı bulunmayan bir çok madde hükmüne göre vergi ve ceza uygulamasının Anayasanın kanunilik hükmüne aykırı bir şekilde uygulanıyor olması; kanuni dayanağı bulunmayan 2014/6852 sayılı Karar hükümlerine göre KKDF açısından GK'nın 234/1(a) bendi hükmüne göre ceza uygulanıyor olmasının yarattığı hukuki olmayan uygulamalar yatırımcılar açısından yönetilmesi güç risk ve belirsizlik oluşturmaktadır.

Diğer yandan temel sistematığı Topluluk Gümrük Koduna göre oluşturulan Gümrük Kanunu'nun, Topluluk Gümrük Kodunu yenileyen Modernize Gümrük Kodundaki değişiklikler ve son olarak uygulamaya konulan Birlik Gümrük Kodu ile yapılan düzenlemeler kapsamında birçok maddenin değişmesini zorunlu kılmaktadır. Ayrıca Gümrük Yönetmeliğinde Mülga 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nun uygulanmasına ilişkin Yönetmelik hükümlerinden bakiye kalan bazı hükümlerin varlığını koruması ciddi çelişkiler yaratmakta olup ceza uygulaması açısından kanunilik ilkesini bozmaktadır.

Gümrük Kanunu'nda idari para cezası öngören hükümlerinin vergi kaybına neden olan işlemlere uygulanan cezalar ve usulsüzlüklere uygulanan cezalar olarak düzenlenmiştir. Temel olarak tarife önlemlerini saptıran fiiller ile usul hükümlerinin ihlaline ilişkin fiiller için idari ceza hükümleri belirlenmiştir. Buna karşın gümrük mevzuatı uygulamaları aynı zamanda dış ticaret uygulamalarını da kapsadığından tarife dışı önlemler için uygulanan cezalarda bulunmaktadır.

- Dış ticaret uygulamalarına ilişkin hükümlerin ihlali için öngörülen cezaların Kanun sistematığına uygun olarak ayrı olarak yeniden düzenlenmesi,
- Tarife dışı önlemler kapsamında uygulanan bazı mali yüklerin gümrük vergileri tanımında kullanılması sonucu oluşan kavramların vergi hukuku terminolojisi ile uyuşmadığı gibi ceza uygulamasında da oluşturduğu hukuki boşluğun giderilmesini sağlayacak şekilde bazı kavramların yeniden tanımlanması,

- Vergi kaybına neden olan işlemlere uygulanacak en önemli maddesi olan 234'üncü Maddenin birçok fıkra hükmünün Anayasamız ve ceza hukuku başta olmak üzere idarenin hatalı yorumlarına yol açan ve kanunilik ilkesini bozan uygulamalara yol açmayacak şekilde yeniden düzenlenmesi,
- Yasal dayanaklardan yoksun idari düzenlemeler ile amacını aşacak şekilde uluslararası anlaşma hükümlerine ve Gümrük Kanunu hükümlerine aykırı bir şekilde ilave vergi ve ceza uygulanması sonucunu doğuran gözetim önlemlerine ilişkin düzenlemelerin kaldırılması,
- Ceza uygulamasına konu fiil tanımlarının gerek uygulayıcılar gerekse muhatapları nezdinde kolay bir şekilde anlaşılmasını sağlayacak açık, net, anlaşılabilir ve öngörülebilir olmasını sağlayacak şekilde ve ceza hukukumuzun kanunilik ilkesi bozmayacak nitelikte olması,

Gerektiği değerlendirilmekte olup, bu suretle ikincil düzenlemelerle idarenin keyfi uygulamaları ile ceza uygulamasının yolu kapatılmalıdır.

bu suretle ikincil düzenlemelerle idarenin keyfi uygulamaları ile ceza uygulamasının yolu kapatılmalıdır.

Anayasamızda vücut bulan hukuk güvenliği, kanunlara ve mevzuatlara muhatap olan kişilerin, bu mevzuatların ortaya çıkardığı ya da çıkarabileceği tehditlerin oluşturacağı güvensizliklerin neden olacağı yanlış kararlar vermelerini ve hak kayıplarını engellemek ve kişileri mevzuatların beklenmedik tehdit ve zararlarından korunmasını sağlamaktır.¹⁸ Hukuk devleti olmanın gereği, kanun ve mevzuatların sadece uygulayıcı birimlerin yorum ve iradelerine bırakılmayacak kadar önemli olup, bu kanun ve mevzuatlara muhatap olanların hak ve hukukları ile kamu düzeni ve çıkarlarının her iki taraf açısından örtüşmesini sağlayacak şekilde anlaşılır ve öngörülebilir olmasını gerektirmektedir.

(*) Atilla ŞAHİN

Gümrük Müşaviri

(E. Gümrük Müdürü)

(E. AGMD Başkanı)

¹⁸ GÜRDAL, Temel ve EKERYILMAZ, Şebnem. *Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Danıştay Kararları Işığında İncelenmesi*. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi Ağustos 2018, C. 13(2), s.207.

KAYNAKLAR

Kitap Dizini:

- Gümüş, M. (2018). *İthalatta Vergi ve Mali Yükümlülükler*. Ankara Gümrük Müşavirleri Derneği Yayınları, Önka Matbaası.
- Kılıç, K. (2009). *Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları Gümrük Kabahatleri ve Uygulaması*. Grafiker Ofset, Ankara.
- Şahin, A. (2019). *Menşe Kazanım Kuralları ve Menşe Kümülyasyonu*. Ankara Gümrük Müşavirleri Derneği Yayınları.
- Yağan, H. (2013). *Gümrük ve Dış Ticaret Sözlüğü*. Öz Baran Ofset, Ankara, 2013: 117, 183.
- Yerci, C. (2020). *Yorum ve Açıklamalarla Gümrük Hukuku ve Davaları Örnekler-Çözümler-İçtihatlar*. 2.Baskı, Seçkin Yayınları.

Makale Dizini:

- Atar, Y. *Anayasanın Bağlayıcılığı ve Üstünlüğü İlkesi ve Bu İlkenin Anayasada Yer Almasının Hukuki Sonuçları*. 1989. Selçuk Üniversitesi, Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt 2(2).
- Ayatar, K, S. (2013). *Ceza Yaptırımı ile İdari Yaptırım Ayrımı*. Yaşar Üniversitesi E-Dergisi. Cilt 8, Sayı Özel.
- Gürdal, T. ve Ekeryılmaz, Ş. (2018). *Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Danıştay Kararları Işığında İncelenmesi*. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi Ağustos C. 13(2),
- İçel, K. (2016). *Çağdaş Ceza Hukukunun Evrensel İlkelerinin Kabahat Türünden Eylemler Alanındaki Boyutları*. İstanbul Ticaret Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi.
- İnneci, A. ve Tosuner, M. (2018). *Türkiye’de Gümrük Uyuşmazlıklarının İdari Çözümü: Karşılaştırmalı Bir Değerlendirme*. Maliye Dergisi, 174: 402-430.
- Ekinci, A. C. (2015). *Usul Hukuku Açısından Gümrük Kanunu ve Vergi Usul Kanunu’nun Analizi*. Gümrük ve Ticaret Dergisi.
- Kuluçlu, E. (2008). *Türk Hukuk Sisteminde Normlar Hiyerarşisi ve Sayıştay Denetimine Etkileri*. Sayıştay Dergisi.
- Koçaslan, G. (2011). Risk Altında Karar Almada Neoklasik ve Alternatif Yaklaşımlar: Kayıplar Alanında Risk Tavrılarına İlişkin Davranışsal Bir Araştırma. T.C. İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisat Anabilim Dalı, Doktora Tezi.
- Ok, A. (2016). *Türk Hukukunda Gümrük Vergileri ve Cezaları*. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Doktora Tezi, 2016, syf.269-270.
- Öneş, U. (2014). *Risk Alma Davranışı: Davranışsal İktisat Açısından Bir Gözden Geçirme*. Kriz Dergisi 22 (1), 21-31.
- Şahin, A. (2020). *KKDF İthalat Vergisi Olarak Değerlendirilebilir mi?* Ankara Gümrük Müşavirleri Derneği WEB Sitesi.
- Şahin, A. (2021). *EMY Hakkında Gümrük İdaresinin Aynı Konuda İki Farklı Görüşü*. Gümrük TV. Köşe Yazıları.
- Şahin, A. (2023).” Gözetim Önlemleri ile Hukuksuz Vergi Uygulanması”. Gümrük TV Köşe Yazıları.

- Şahin, A. (2023). “Yasal Bir Hakkın Kullanım Talebinde Ceza Uygulanabilir mi?” Gümrük TV. Köşe Yazıları
- Uzun, F. (2018). *Ek Mali Yükümlülük/ Mükellefiyet Tahsilinde Uygulanacak Ceza Sorunu*. Gümrük ve Ticaret Dergisi. Sayı: 13, Yıl: 2018.
- Yeşil, İ. (2010). *Ceza Hukuku Genel İlkelerinin İdari Cezalara Uygulanabilirliği*. T.C. Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku (İdare Hukuku Anabilim Dalı).
- Zop, H.T. (2017) *Gümrük Vergi ve Ceza Uyuşmazlıklarının İdari Aşmada Çözümü*. Gümrük ve Ticaret Uzman Görüş. 47: 52-61.

Kanun ve Mevzuat Dizini:

- T.C. Anayasası.
- Gümrük Kanunu.
- Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun.
- İthalat Rejimi Kararı, (2020). 3350 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı, 31 Aralık 2020 t. 31351 s. Mükerrer R. G.
- 1/95 Sayılı Ortaklık Konseyi Kararı (Gümrük Birliği).
- Milletlerarası Anlaşma, *Dünya Ticaret Örgütü Kuruluş Anlaşması*, Karar Sayısı: 95/6525, 25 Şubat 1995, s.22233 R.G.
- Kabahatler Kanunu. Kanun No: 5326. 31/3/2005 t. 25772 (Mükerrer) s. R.G.
- Türk Ceza Kanunu. Kanun No: 5237. 25/10/2004 t. 25611 s. R