

GÜMRÜK KANUNUNUN TÂDİLİ MES'ELESİ

Tahsin YILDIRAN

Ticaret Odası Umumi Kâtip Muavini

G İ R İ Ő

Gümrük ve İnhisarlar Vekâleti bir senedenberi, Gümrük Kanununun yeniden tâdili mevzuunda çalışmalar yapmaktadır. Biz bugünkü konuşmamızda Kanunun hangi maddelerinin tâdil edilmesi icap ettiği hakkındaki görüşlerimizi belirteceğiz. Aynı zamanda tâdili icap ettiren sebepleri izah etmiye çalışacağız ve tâdilini teklif ettiğimiz maddelere verilmesini düşündüğümüz şekli ana hatları ile arzedeceğiz. Daha ziyade tatbikatla uğraşan bir kimse olmamız itibarile, tenkit ve tekliflerimizi tatbikattan aldığımız misallerle müşahhas bir hale getirmeye çalışacağız. Bu arada gümrükte tahsil edilen istihsal vergisini tanzim eden hükümlere de mevzuumuzu ilgilendirdiği nisbette temas edeceğiz.

Hâlen tatbik edilmekte bulunan 5383 sayılı Gümrük Kanunu, 11/11/1949 tarihinde mer'iyete girmiştir. Bu kanunla 1334 tarihli Gümrük Kanunu ve bu kanunu tâdil eden diğer bütün kanunlar yürürlükten kaldırılmıştır.

6/6/1954 tarihinde yürürlüğe giren 6290 sayılı Kanunla da 5383 sayılı Kanuna kıymet esasına müstenit Gümrük Giriş Tarife cetveli eklenmiş ve bu yeni duruma mütenazır olmak üzere mezkûr Kanun hükümlerinde esasa müteallik değişiklikler yapılmıştır.

Gümrük ve İnhisarlar Vekâletinin hazırladığı proje kanunlaşığı takdirde, 5383 sayılı Kanun büyük çapta ikinci defa tâdil edilmiş olacaktır.

Gümrük Kanununun tâdilini icap ettiren hükümlerini (5) noktada etrafında toplayacağız :

- I — Gümrük vergisinin matrahını tanzim eden hükümler,
- II — Muvakkat ihracatı vergiden muaf tutan hükümler,
- III — İhtilâflar ve bunların halledilmesine müteallik hükümler,

- IV — Eksik vergi alınmasını intağ eden beyanda bulunulması halinde mükellefe verilecek cezaı tanzim eden hükümler,
 V — Müteferrik hükümler.

I. Gümrük vergisinin matrahını tanzim eden hükümler :

Bilindiği üzere, Gümrük Vergisi pek mahdut esya hariç, kıymet esaslı üzerinden alınmaktadır. Bu itibarla kıymeti üzerinden Gümrük Vergisine tâbi eşyanın matrahını tanzim eden hükümler hususî bir ehemmiyet taşımaktadır.

Gümrük kıymetini tanzim eden hükümler Kanunumuza, memleketimizin katılmış bulunduğu *Gümrük Kıymetine Mütedair Anlaşmaya* ekli târif ile tefsiri notlar mezcedilmek suretile alınmıştır. 6449 sayılı Kanunla tasdik edilmiş bulunan işbu Anlaşmanın II nci, III üncü ve IV üncü maddeleri muvacehesinde bu hükümlerin âkit memleketlerce re'sen tâdil edilmesi mümkün değildir. Âkit memleketler kıymet tarifini mevzuatlarına alacaklar, tefsiri hükümlere riayet edecekler ve ancak «târifin şumulünü tâyin edecek mahiyette mütemmim izahî hükümler ilâve» edebileceklerdir. Bu itibarla bu mevzudaki tekliflerimiz, kıymet târifi ve tefsiri notların orijinal metinleri ile Kanunumuzda bunlara tekabül eden hükümler arasındaki farklara inhisar edecektir. Yalnız bu arada, dolayısıyla matrahı ilgilendiren ve Anlaşma ile alâkalı bazı hükümlerin tâdili üzerinde durulacak ve bu mevzudaki tekliflerimiz arz ve izah edilecektir.

1 — Gümrük Kanununun 68 inci Maddesinin I inci Paragrafının 6 No. lu Bendi Hükümü İle Târifin Tatbikatı Arasındaki Farklılık :

«İthal edilecek eşyanın Gümrük Vergisine esas olan kıymeti Gümrük ödeme mükellefiyetinin başladığı tarihteki normal fiatıdır. Normal fiat, biribirinden müstakil bir alıcı ile bir satıcı arasında serbest rekabet şartları altında hasıl olan fiattır. (GK. Md. 68, Paragraf I - bend 1, 2).»

Gümrük ödeme mükellefiyetinin başladığı tarih, kat'î ithalde giriş beyannamesinin tescil edildiği tarihtir. Tarifte bahsi edilen alıcı ile satışı, eşyanın bu tarifteki fiatı üzerinde mutabakata varmaktadır. Tabiatile realitede böyle bir hal vâki olmamaktadır. «En Consignation» satışlar hariç, alıcı ile satıcı giriş beyanname-

sinin tescil edildiği tarihten çok önce fiat üzerinde uyuşmaktadırlar ve çoğu defa bu iki tarih arasında farklılık olmaktadır. Tarifteki mefruz mukavelenin unsurları ile realiteyi bağdaştırmak için, Anlaşmaya ekli 5 No. lu tefsiri notta bazı tavsiyelerde bulunulmuştur. Bu tavsiyeler şu şekilde ifade edilebilir: «İthalât hacminin ziyadesile geniş olduğu memleketlerle beyannamenin tescil edildiği günün fiatı üzerinden tatbikat yapmaya imkân tasavvur olunamaz. Bu itibarla samimiyetine inanılan bir Anlaşmada, ödenen ve ödenecek olan bedeli normal fiat olarak kabul etmek mümkündür. Tabiatile uyuşulan fiat tarifin unsurlarına uygun düşmediği takdirde, gerekli tashihat yapılabilir.»

Bu mevzuda «Avrupa Gümrük Birliği Etüd Grubu» tarafından hazırlanan İzahnamede, mukavele tarihi ile ödeme mükellefiyetinin başladığı tarih arasında büyük fiat tahavvülleri olduğu hallerde, Gümrük İdaresinin, ödeme mükellefiyetinin başladığı tarihteki fiatı esas itihaz etmesi tavsiye edilmekte ve bu mevzuda çeşitli yollar gösterilmektedir.

Vazı Kanun bu tavsiyeleri ve memleketimizin durumunu itibare alarak, 68 inci maddenin I inci paragrafının 6 ncı bendi hükümünü koymuştur.

Hüküm aynen şöyledir :

«Kat'î satış akdine istinaden yurda getirilen eşyanın Gümrük Vergisi, bu akde uygun olarak beyan olunan ve Gümrükçe ilk nazarda şüpheli görülmiyerek kabul edilen fiat üzerinden tahakkuk ettirilir.

«Şu kadar ki satış akdinin yukarıki fıkralarda yazılı şartlara uygun olarak yapılmamış olması halinde, Gümrük Vergisi mezkûr fıkralara göre tesbit olunacak fiat üzerinden hesaplanır.»

Biz bu bendi şu şekilde tefsire tâbi kılmaktayız: Diyoruz ki, hüküm mutlaktır, eşya kat'î satış akdine müsteniden yurda getirilmişse, beyan edilen kıymet bu akde uygun düşüyorsa ve fiat ta Gümrükçe makbul addediliyorsa, Gümrük Vergisi bu fiat üzerinden tahakkuk ettirilecektir. Ancak, satış akdinin 68 inci maddenin 1 inci, 2 nci, 3 üncü, 4 üncü ve 5 inci bendlerine uygun olarak yapılmamış bulunması halinde, Gümrük Vergisi mezkûr bend hükümlerine göre tahakkuk ettirilecektir. 6 ncı bendin ikinci fıkrası hükümünü şu şekilde anlamak mümkündür: — Bu bend ithalât hacmi

geniş olan memleketlerde her Gümrük muamelesinde Gümrük ödeme mükellefiyeti tarihindeki carî fiatın tesbit edilmesinin imkânsız bulunduğu noktasından hareket edilerek, Gümrük muamelelerinin sür'atle intaç edilmesi gayesi ile vazedildiğine göre, mukavelenin samimiyetine inanıldığı takdirde uyusulan fiat, beyannamesinin tescil edildiği günün fiatından çok düşük olduğu hallerde dahi, yine bu fiat itibare alınacaktır. Tabiatile, tarifin diğer unsurları ile realiteler uyuşmazlarsa o zaman gereken tashiher yapılacaktır.

Fakat Gümrük İdareleri 1954 yılının Haziran ayından bu yana, beyannamenin tescil edildiği günün fiatını daha yüksek buldukları takdirde, vergiyi bu yüksek fiat üzerinden tahakkuk ettirmektedirler.

Bendin tefsirine bu anlayışı hâkim kıldıktan sonra, şu şekilde tâdil edilmesinde faide mülâhaza ettiğimize işaret etmek isteriz.

Kat'î satış akdine müsteniden yurda ithal edilecek eşyanın Gümrük Vergisi, —uyusulan fiat, Gümrük Vergisi ödeme mükellefiyetinin başladığı tarihteki fiattan farklı olsa dahi— bu akde uygun olarak beyan olunan ve Gümrükçe ilk nazarda şüpheli görülmiyerek kabul edilen fiat üzerinden tahakkuk ettirilir.

Şu kadar ki, satış akdinin yukarıki fıkralarda yazılı şartlara uygun olarak yapılmamış olması halinde Gümrük Vergisi, mezkûr fıkralara göre tesbit olunacak kıymet üzerinden hesaplanır.

Bendin bu yeni şeklinde bir değişiklik daha yapılmıştır. «Yurda getirilen eşya» ifadesi «yurda ithal edilecek eşya» şeklinde değiştirilmiş ve bu suretle maddenin dar tatbik sahası biraz daha genişletilmiştir. Hakikaten bugünkü şekli ile bendin 1 inci fıkrası hükmü sade kat'î satış akdine müsteniden yurda getirilen eşya için kabili tatbiktir. Halbuki «Consignment» suretiyle getirilen ve Türkiye'de kat'î satış yapılan eşyanın bu hükümden istifade etmemesi için herhangi bir sebep mevcut değildir.

2 — Gayri Maddî Hakların, Gümrük Kıymeti Muvacehesindeki Durumu :

Gayri maddî haklar doğrudan doğruya Gümrük Vergisine tâbi değildir. Yâni, Gümrük Vergisine mevzu teşkil eden eşyayı gösteren Gümrük Giriş Tarifesi Cetveli'nde gayri maddî hakları muhtevi bir pozisyon mevcut değildir. Gayri maddî haklar Gümrük Kanu-

nunun 68 inci maddesinin 1 inci paragrafının 5 inci bendine göre, dolayısıyla vergilendirilmektedir. Mezkûr bend aynen şöyledir :

«Herhangi bir ihtira beratına istinaden veya tescil edilmiş bir modele göre imâl edilen eşya ile ecnebi bir ticarî marka altında ithal olunan veya ithalden sonra müteakip bir ameliye ile böyle bir marka altında satışa arz edilecek olan eşyanın normal fiyatına, ihtira beratına veya tescil edilen modele veya ecnebî ticarî markaya ait menfaatler dahildir.»

Bu bendin tatbikatında, ithal edilen iptidaî maddeler ihtilâfı mucip olmaktadır. Şöyle ki: Türkiye'deki bir firmanın ecnebi bir memleketteki firmanın ticarî markasının kullanma hakkını aldığı nı kabul edelim. Bu marka altında satışa arz edilecek mallar, sadece bir ambalâj ve kondisyonman ameliyesile dahilî istihlâke arz edilecek bir şekilde memlekete ithal edilebileceği gibi, bunların bünyelerine giren iptidaî maddeler ithal edilip imalât memleket dahilinde yapılabilir. Birinci halde mükellefle Gümrük İdaresi arasında herhangi bir anlaşmazlık yoktur. İhtilâf ikinci halde kendisini göstermektedir: Mükellef; «— bendde, müteakip bir ameliyeden bahsedildiğini, anlaşmada ise «*ouvrason complémentaire - further manufacture*» denildiğini, ithal edilen maddeye yeni bir şekil ve hüviyet veren imal ameliyesinin bu ifadelerin hudutlarının dışında kaldığını, bu itibarla, bend hükmünün, bir patent veya yabancı bir ticarî marka mevzuu eşyanın bünyesine dahil iptidaî maddeler için kabili tatbik olmadığını iddia etmektedir. Beynelmilel Ticaret Odası da, âkit memleketlerdeki tatbikatı inceledikten sonra hazırladığı raporda; ithal memleketinde tâbi tutulduğu ameliye neticesinde eşyanın şekil ve hüviyeti tamamen değiştiği takdirde, ithal edilen maddelerin bahsi edilen bend ahkâmına tâbi olmaması görüşünü müdafaa etmektedir.

Bu hal mezkûr bend'e bir vuzuh verilmesinin zaruretini ortaya koymaktadır. İptida metindeki «*müteakip ameliye*» ifadesinin «*mütemmim ameliye*» şeklinde değiştirilmesi lüzumuna işaret ettikten sonra, Anlaşmanın IV üncü maddesinin b) bendi ahkâmını gözönünde bulundurarak, «*mütemmim ameliye*» ifadesinin şümul sahasını belirten bir hüküm konulmasının ziyadesile faideli olduğuna işaret etmek isteriz.

3 — *Anlaşmanın Metni ile 68 inci Maddede Tercümeden Mütevellit Farklılıklar :*

a) 68 inci maddenin I inci paragrafının 2 No. lu bendinin b talî bendi ahkâmının orijinal metine nazaran farklılık arzemesi, tatbikata başka istikametler vermektedir. Kanun bahsi edilen bend aynen şöyledir :

«Saticının, eşya bedeline navlun, sigorta, satış komisyonu ve ithal yerine teslimine kadar yapılan bîlûmum masraf ve ücretleri ilâve ettiği;»

Halbuki orijinal metin ise aynen şöyledir: «*Eşyanın satışına ve ithal memleketindeki giriş yerinde veya limanında alıcıya teslimine müteallik masrafların satıcıya ait bulunduğu ve fiata dâhil olduğu;*

Benddeki masraflardan bilhassa nelern kastedildiği I inci maddenin (2) No. lu tefsiri notunda kaydedilmiştir.

Bu bendin tatbikatındaki ihtilâflar itibare alınacak olursa, mutlaka orijinal metnin aynen kanuna alınmasının zarurî bulunduğu kabul edilir. Şöyle ki: Gümrük idareleri, ihracatçıdan komisyon ücreti alan komisyoncuya ithalâtçı tarafından dahilde Türk parası üzerinden ayrıca bir komisyon ücreti tediye edildiği hallerde veya yine ithalâtçı tarafından malın mübayaası ile ilgili bir masraf yapıldığı takdirde (meselâ, muhabir banka masrafı gibi..), bunları matraha katmak istemektedirler. Mesnet olarak da bu bend hükmünü göstermektedirler. Halbuki orijinal metinde, eşyanın satışına ve giriş yeri veya limanında alıcıya teslimine müteallik masraflar iafdesi mevcuttur. Bu ifadenin içine mübayaaya müteallik masrafların dahil olmaması icap eder. Bendin mutlaka orijinal metne uygun bir şekilde tâdil edilmesi icap etmektedir.

b) Yine aynı talî benddeki «... ithal yerine teslimine kadar» ifadesinin «... giriş yerine teslimine kadar» şeklinde tâdil edilmesi gerekmektedir. Orijinal metinde «Port or place of introduction» ifadesi mevcuttur. İzahnamede de bu mevzuda, «Brüksel tarifi nazari satışın eşyanın ithal memleketine giriş limanında veya yerinde, *yâni hududu aştığı noktada*, alıcıya teslim olunacağını ve bu noktada teslimine kadar yapılan masrafların satıcıya ait bulunduğunu, *yâni fiata dahil olduğunu* derpiş eder» denilmektedir. Eşyanın memlekete giriş yeri ile ithal yeri farklı olabilir. Meselâ Orta Avrupa

memleketlerinden demiryolu ile gelen eşya hudutta memlekete girer ve fakat Sirkeci Gümrüğünden memlekete ithal olunur. Benden bugünkü şekline göre Sirkeci Gümrüğüne kadar yapılan masrafların vergi matrahına katılması icap eder. Halbuki orijinal metne göre, hudut ile Sirkeci Gümrüğü arasındaki mesafe için yapılan masrafların gümrük kıymetine dahil edilmemesi icap eder.

Diğer taraftan aynı şekilde a) bendinde mevcut hatanın da aynı mülâhazalarla tashihi gerekir.

Anlaşmanın metni ile 68 inci madde arasında tercümeden mütevellit farklılıkların mutlaka tashih edilmesi icap etmektedir.

II. Muvakkat ihracatı vergiden muaf tutan hükümler :

Gümrük Kanununun 21 inci maddesinin (4) üncü bendine göre:

«Temizlenmek, boyanmak ve tamir edilmek gibi» bir maksatla yabancı bir memlekete muvakkaten ihraç edilen memleket eşyası niteliği değişmeksizin ve Gümrük Vergisi ödenmesini gerektirecek aslı bir kısım ilâve edilmeksizin memlekete geri getirildiği ve işbu eşyanın, bahsi edilen ameliyelere tâbi tutulmak üzere eşyanın aynı olduğu gümrüğe tevsih bulunduğu takdirde, Gümrük Vergisinden muaftır.

Maddede :

— Dışarıda yapılacak ameliyelerin nelerden ibaret bulunduğu tefsirî bir şekilde gösterilmiş;

— Eşyanın aslı niteliğinin değişmemesi lâzım geldiği ve Gümrük Vergisi ödenmesini gerektirecek aslı bir kısım ilâve olunamıyacağı belirtilmiş ve;

— Gelen eşyanın, giden eşyanın aynı olduğunun Gümrük idaresi nezdinde tevsiki şartı aranmıştır.

Muvakkaten ihracına müsaade edilen birçok madde, memlekete geri getirildiği zaman vergiye tâbi kılınmaktadır. Meselâ hurda demir veya demir cevheri ihraç edilip, inşaat demiri veya sac vesaire getirildiği zaman gelen eşyadan vergi alınmaktadır. Zira, bu mekanizmayı kanunun bahsi edilen maddesinin şümülü içinde mütalâa etmiye imkân yoktur.

Tatbikatta vergi muafiyetinden istifade eden eşya daha ziyade dış memleketlerde pazen, divitin, basma v.s. gibi finisaj ameliyelerine tâbi tutulan ham bezlerdir. Bahsi edilen ameliyelerine tâbi tutulan eşya maddenin şumulüne dahil bulunmaktadır.

Bu bendin mutlaka tâdil edilmesi icap etmektedir. Şöyle ki:

Dış memleketlerden basma, pazen, divitin v.s. ithal olunurken vergiye tâbi tutulmaktadır. Muvakkaten ihraç edilen ham bez de dışarıda munzam bir ameliyeye tâbi tutulup memlekete geri getirilirken, bu ameliyeler dolayısıyla iktisap ettiği fazlai kıymet üzerinden vergiye tâbi kılınmalıdır. Bu hareket şekli hem vergide umumîlik ve hem de adalet kaideleri icabıdır.

Kanaatimizce, sıklet tarifesinden kıymet tarifesine geçilirken (21) inci maddenin (4) üncü fıkrasının tâdil edilmemesi sadece bir zuhulün eseridir.

Sıklet tarifesi tatbik olunurken, bahsi edilen eşyanın geri getirildiği zaman dış memleketlerde tâbi tutulduğu munzam ameliye dolayısıyla iktisap ettiği sıklet üzerinden Gümrük Resmine tâbi kılınması mümkün olamazdı.

Fakat kıymet tarifesinde eşyanın dış memleketlerde iktisap ettiği fazlai kıymet üzerinden vergiye tâbi tutulması mümkündür.

1/3/1957 tarihinde yürürlüğe giren 6802 sayılı «Gider Vergileri Kanunu» nun ithalde alınan istihsal vergisinin istisnaları hakkında hüküm vazeden (12) nci maddesinin b) bendi: *Gümrük Kanununun (21) inci maddesinin (4) üncü fıkrası gereğince muvakkaten ihraç edildikten sonra geri gelen eşya, Gümrük Kanununa göre, Gümrük resminden muaf olsa dahi, bu kanunla vergiye tâbi tutulmuş bir hal iktisap ettiği takdirde, ihraçtan evvel dahilde istihsal vergisine tâbi tutulmuş ise, hariçte gördüğü ameliye ile kazandığı değer farkı, aksi takdirde yeni değeri üzerinden istihsal vergisine tâbi tutulur* hükmünü vazetmektedir.

Bu şekilde dış memleketlerde munzam bir ameliyeye tâbi tutulmak üzere muvakkaten ihraç edilen bilûmum eşya, vergiye tâbi bir eşya hüviyetini iktisap ettikten sonra memlekete geri getirildiği zaman, istihsal vergisine tâbi kılınmaktadır.

İthalde alınan istihsal vergisi bakımından vergi almıya doğru gidilirken, gümrük vergisi zaviyesinden (21) inci maddenin (4) ün-

cü fıkrasının bugünkü şekli ile bırakılmasını mümkün görmemekteyiz.

III. İhtilâflar ve bunların halledilmesine müteallik hükümler :

Mükellefler, Gümrük Kanununun 76 ncı maddesine göre gümrük vergisi tahakkuklarına karşı aşağıda yazılı sebeplerle itiraz edebilirler :

- 1) Eşyanın tahakkuka esas tutulan teknik mahiyet ve vasıflarının tayin ve tesbitinde isabetsizlik bulunması;
- 2) Eşyanın tarifeye tatbik ve temsilinde hata edilmesi;
- 3) Kıymeti üzerinden vergi veren eşya kıymetinin yanlış takdir olunması;
- 4) Ticaret Andlaşma ve sözleşmelerinin yanlış tatbik edilmiş veya hiç itibare alınmamış bulunması;
- 5) Muaflık hükümlerinin yerine getirilmemiş veya yanlış tatbik edilmiş olması;
- 6) Ağırlık esaslarının tatbikinde hata edilmesi;
- 7) Eşya menşeinin yanlış tesbit olunması.

Kanunda itiraz yolları ikiye ayrılmaktadır :

- İdarî itiraz yolu,
- Kazaî itiraz yolu.

(76) ncı maddenin 1, 2, 3, 6 ve 7 nci bendlerinde yazılı sebeplerden dolayı itirazlar 79 ve 80 inci maddelerde gösterilen HAKEMLERCE, 4 ve 5 inci bendlerinde yazılı sebeplerden dolayı yapılacak itirazlar ise tahakkuku yapan idarenin müdürü veya bağlı bulunduğu başmüdürü tarafından karara bağlanır.

Kazaî itiraz yolu —yâni Hakem Hey'etine vaki itiraz— bir hususiyet taşımaktadır. Hakikaten, mükellef, vergi tahakkukuna itiraz etmek istendiği takdirde, gümrük idaresine bir itiraz dilekçesi verecektir. İşbu dilekçe ile birlikte hakem ücretinin yatırıldığına dair makbuzun idareye tevdi edilmesi lâzımdır. İdare âmiri itirazı tetkik edip yerinde görmediği takdirde, dosya Gümrükler Umum Müdürlüğüne intikal ettirilecektir. Gümrükler Umum Müdürlüğünce de itiraz reddedilirse ihtilâf Hakem Hey'etine tevdi olunacaktır. (Bu mevzu 78 inci madde ile tanzim edilmiştir.)

Görüldüğü üzere, ihtilâfın en yüksek idarî merciinin henüz kararı belli olmadan meydana geldiği kabul edilmekle beraber, dosya idarî mercilerin nihai kararı tavazzuh etmeden Hakem Hey'etine intikal ettirilmemektedir.

HAKEM HEY'ETİ'nin sureti terekkübü ve kararların nasıl alınacağı 79 ve 80 inci maddelerde gösterilmiştir.

Hakem Hey'eti, Ticaret Vekâletince muayyen mevzularda ihtisası olan kimseler arasından seçilen ve iki yılda bir değiştirilebilen üç komiser hakemden kurulur.

Bunlara, İstanbul Ticaret ve Sanayi Odalarının mütalâaları alınarak Gümrük ve İhisarlar ve Ticaret Vekâletlerince tanzim edilen listeye dahil bulunan ve ihtisas şubelerine göre zümrelere ayrılan kimseler arasından her ihtilâf için taraflarca seçilen birer eksper hakem katılır.

İhtilâf ilk önce tarafların eksper hakemlerince incelenir. Bunların ittifakla verecekleri kararlar tescil olunur. Hakemler ittifak edemezlerse, Hakem Hey'eti bir karar alır. Bu kararlara karşı her iki taraf Devlet Şûrasına müracaat edebilir.

Idarî itiraz yolu (83) üncü maddede tanzim olunmuştur. Birinci kademe Gümrük Müdürü veya bağlı bulunduğu Başmüdür, ikinci kademe de Gümrükler Umum Müdürüdür.

Tabiatile, Gümrükler Umum Müdürlüğünün aldığı kararlara karşı Şûrayı Devlete müracaat olunabilir.

Vergiye hangi hallerde ve hangi merciler nezdinde itiraz edilebileceği hususlarına işaret ettikten sonra, şimdi bu mevzuları tanzim eden hükümlerde herhangi bir değişiklik yapılmasının icap edip etmediğini inceliyelim.

Gümrük Kanunu itiraz hallerini (7) nokta etrafında topladığı halde, ithalde alınan istihsal vergisinde itiraz sebepleri tâdâfi olarak gösterilmiş değildir. Bu itibarla, muahhar bir kanunun bu mevzudaki hükümlerini gümrük vergisinin tâdilî çalışmalarında itibare almak lâzımdır. Kanaatimizce itiraz sebeplerini tahdit etmemek lâzımdır.

Diğer taraftan :

a) 77 nci maddede yazılı itiraz müddetinin mal gümrükten geçtikten sonra ve 84 üncü maddede bahsi edilen müddet içinde mükelleften istenecek vergi farklarına da teşmil edilebilecek bir hale getirilmesi lâzımdır. Aksi takdirde 84 üncü maddeye göre talep edilen vergi farkları için itiraz müddeti daima ihtilâf yaratmakta devam edecektir. Hakikaten, (77) nci madde hükmünün (84) üncü maddeye göre yapılan tatbikata teşmil edilmesi hukukî bakımdan pek müşkül olsa gerektir.

b) İdarenin en yüksek kademesini teşkil eden merciin kararı lâhik olduktan sonra, Hakem Hey'eti nezdinde itiraz edilmesi muvafık olsa gerektir. Zira bugünkü tatbikatta ender olarak görülse dahi, Hakem Hey'etine müracaat edildiği hallerde, mafevk idarî mercilerin mükellefin iddiasını kabul ettiği hallere rastlanmaktadır.

Bidayeten Hakeme müracaat edilmesi, hakem ücretinin yatırılmasını icap ettirmektedir. Halbuki son karar merciinin kararına karşı, bu kararın tebliğinden itibaren muayyen bir müddet içinde, Hakeme müracaat edilmesi esasının kabul edilmesi, mükellefi tahkim ücretini bidayeten yatırma külfetinden kurtaracağı gibi, sık sık müşahade olunan hak ziyandan da ilgilileri koruyabilir. Hakikaten, bir çok defa mükellefler idarî mercilerin nihaî kararı belli olduktan sonra Hakeme müracaat edileceği mülâhazası ile sadece idarî müracaatla iktifa etmektedirler. İdarî mercilerin kararı menfî olunca, itiraz müddeti mürur ettiği için, Hakem Hey'eti nezdinde vâki müracaatları reddedilmektedir.

c) 78 inci maddede hakem ücretinden bahsedildiği halde, bu ücretin miktarı veya hangi merci tarafından tesbit edileceği ve yatırılmadığı takdirde ne gibi bir netice tevhit edileceği hakkında herhangi bir hüküm yoktur. Halbuki, meselâ 82 nci maddede ikinci tahlil için maktu bir ücret konulmuştur. Diğer taraftan, Gider Vergileri Kanununun «ithalde alınan istihsal vergisi» nde itiraz halleri mevzuunu tanzim eden (54) üncü maddesinde «Hakem ücreti iti-

raz süresi içinde yatırılmadığı takdirde itiraz yapılmamış sayılır» hükmü mevcuttur.

Tatbikatta, hakem ücreti yatırılmadığı takdirde, itiraz reddedilmektedir. Hakem ücreti ve bu ücretin sureti taksimine dair karar İstanbul Ticaret Odası tarafından alınmaktadır. Bunun hukukî bir mesnedi yoktur. Bu yolda bir karar alınmasının sebebi, Hakem Hey'etinin mezkûr Odanın bulunduğu binada olmasıdır.

Bu bakımdan bu eksikliklerin itnami şayanı temennidir.

d) Hakem ücretinin daima mükellefe tahmil edilmesi mes'elesi de kendi sahasında bir ehemmiyet taşımaktadır.

Mükellefin Gümrük Hakem Hey'etine bir müracaatta bulunabilmesi için, hakem ücretini yatırmayı lâzım geldiğine işaret ettik. Bu ücret, hale göre 100 veya 200 liradır. Hakem Hey'etince mükellefin lehine karar verilse dahi bu ücret mumaileyhe iade edilmektedir. Bu bakımdan Gümrük İdaresi tamamen rüçhanlı bir durumdadır.

Mükellef haklı çıktıktan sonra, peşin olarak yatırdığı hakem ücretini Borçlar Kanununa göre haksız fiil iddiası ile Gümrük idaresinden talep edebilir. Fakat Gümrük idaresinin aleyhine bir karar sadır olabilmesi için, idarenin kasdı mahsusunun sabit olması lâzımdır. (Temyiz 3. Hukuk Dairesinin 2841 sayılı, 12/4/1951 tarihli ve 2696 sayılı 4/9/1953 tarihli ilâmlarından).

Mükellefin ne bu yolda serdedeceği iddiayı isbat etmesi mümkündür ve ne de böyle bir yola gitmesinde pratik bir fayda vardır. Zira bu yol muhtemelen kendisine başkaca malî mükellefiyetler de tahmil edecektir.

Kanaatimizce, mükellefin haklı çıktığı hallerde idare, hiç olmazsa hakem ücretini ödemelidir. Bugün herhangi maddî bir mes'uliyetle karşı karşıya bulunmıyan idare, üzerinde durduğu bir mevzuu derhal Hakem Hey'etine intikal ettirivermektedir.

Kanuna, yukarıda arzettiğimiz mucip sebepleri itibare alarak, «mükellefin lehine bir karar sâdır olduğu takdirde, hakem ücretini gümrük idaresi öder,» şeklinde bir hüküm ilâvesini zarurî mütalâa etmekteyiz.

Böyle bir hüküm (82) nci maddenin kabul ettiği esasa da uygundur. Hakikaten mezkûr maddede; «ikinci tahlil istiyenlerden, haklı çıktığı takdirde geri verilmek üzere (25) lira tahlil masrafı alınır» hükmü mevcuttur.

IV. Eksik vergi alınmasını intaç eden beyanda bulunulması halinde mükellefe verilecek cezayı tanzim eden hükümler :

Kıymeti üzerinden gümrük resmine tâbi esyada ceza mevzuunu Gümrük Kanununun (148) inci maddesinin (b) bendi tanzim etmektedir. Hüküm aynen şöyledir :

«Kıymeti üzerinden gümrük vergisine tâbi esyanın beyan olunan kıymeti, yapılan denetleme neticesinde tesbit olunan kıymete nazaran noksan bulunduğu takdirde, buna terettüp eden gümrük vergisinden başka farkın «10» misli para cezası alınır.»

Hükme göre, beyan edilen kıymetle, gümrük idaresinin bulduğu kıymet arasında bir fark mevcut olduğu takdirde, mükellef bu farka ait gümrük vergisinin (10) misli tutarında cezaya çarptırılacaktır. Böyle bir cezaya hükmolunurken kasıt aranmamaktadır. Mücerret böyle bir halin mevcudiyeti ceza verilmesi için kâfidir.

Bu yüksek ceza kâfi değilmiş gibi (6802) sayılı Gider Vergileri Kanununun istihsal vergisine müteallik kısmının (54) üncü maddesi, ayrıca (10) misli ceza verilmesi esasını kabul etmiş bulunmaktadır.

Cezaya mevzu teşkil eden farkların tamamına yakını gümrük vergisine matrah teşkil eden kıymette olacağına göre, hakikati halde Gümrük Kanununun 148 inci maddesinin (b) bendi ile kabul edilen (10) misli ceza, Gider Vergileri Kanununun (54) üncü maddesi ile (20) misline çıkmaktadır.

Konuşmamızın bidayetinde arzedildiği gibi, Gümrük Kanununda «Gümrük Kıymeti» ni tanzim eden hükümler «Eşyanın Gümrük Kıymetine Müteallik Anlaşma» ya ekli tarifin hemen aynıdır. Bu tarif Brüksel Kıymetinin tarifidir. Mezkûr tarifi hazırlayanlar bir de İzahname kaleme almışlardır. Bu izahnamede aynen:

«Bununla beraber, tamamile gayri kasdî hatâ veya unutma hallerinde, ağır bir ceza vermekten ziyade, bu gibi hatâ ve unut-

kanlıkların tekerrürüne meydan vermiyecek mahiyette bir müeyyidenin derpişi uygun olur. Bu mevzuda umumî olarak, büyük ve tekerrür eden hatâ ve unutmâ halleri hariç, eksik alınmış olan vergi tutarınca idarî bir ceza alınması tavsiye olunur.» denilmektedir.

Yine «Gümrük İşbirliği Konseyi» 1955 Haziran tarihli tavsiyelerinde hüsnüniyetle yapılmış bulunan hatâlar üzerinde durarak bunlar için tatbik edilmesinde faide mülâhaza ettiği hususâtı belirtmekte ve şöyle demektedir :

«Eşyanın gümrük kıymetinin beyanında hüsnüniyetle yapılmış bulunan hatâların tâbi tutulduğu muameleleri inceliyen Kıymet Komitesinin hazırladığı raporda varılan neticeleri gözönüne alan «Gümrük İşbirliği Konseyi», «Eşyanın Gümrük Kıymeti Hakkında» ki mukaveleyi imza eden devletlere; aşağıya bazıları misal olmak üzere dercedilen ve ilgili idarece hüsnüniyetle yapıldığı neticesine varılan —gümrük kıymetinin beyanına müteallik— hatâların müsamaha ile karşılanmasını temine matuf tedbirlerin ittihazına gümrük idarelerinin dâvet olunmasını tavsiye eder.

1 — Beyannamelerdeki veya beyannamelerin ekini teşkil eden vesaikteki hesap hatâları.

— Normal fiatın tâyini bakımından zarurî bazı unsurların (yabancı bir memleket dahilindeki nakliye masrafları gibi) unutulması.

— Yabancı paraların memleket parasına tahvilinde yapılan hatâlar.

— Makbul addedilmeyen iskontolar (gümrük idaresince kabul edilmediği ithalâtçı tarafından bilinmeyen bazı iskontolar gibi) ile tarifin prensiplerinin yanlış tefsir edilmesinden mütevellit diğer benzeri hatâlar.

Konsey ayrıca, millî mevzuatın hükümleri ile gümrük idarelerinin vaz'ını faydeli mülâhaza ettiği tahdidat mahfuz kalmak üzere, aşağıdaki hususları tavsiye eder:

2 — Bahsi edilen hatâlar neticesinde eksik alınan veya alınacak vergilerin tahsili ile iktifa edilmelidir.

3 — Eksik tahsil edilen veya edilecek vergi dolayısıyla mükellefe faiz külfeti tahmil edilmemelidir.

4 — Bir hâd tâyin edilmeli ve hatâ dolayısıyla eksik tahsil edilen veya edilecek vergilerin tutarı bu haddi aşmadıkça ceza verilmemelidir.

5 — Bu hâd aşıldığı takdirde, verilecek cezalar mutedil ve hatânın derecesi ile mütenasip olmalı, cezalar bu esaslar dairesinde hazırlanacak bir tarifeye göre verilmeli, bu gibi hatâlar dolayısıyla eşyanın musaderesi cihetine gidilmemelidir.»

Bir taraftan İzahname, diğer taraftan «Gümrük İşbirliği Konseyi» nin tavsiyeleri, Brüksel Kıymetini hazırlayanların düşüncükleri ile Gümrük Kanununun 148 inci maddesinin (b) bendinin teazur teşkil etmekte olduğunu belirtmektedir.

Biz, suiniyet sahibi mükellefin şiddetle cezalandırılmasına taraftarız. Fakat hüsnüniyet sahibi olduğuna inanılan mükellefe ağır ceza verilmesini hakkaniyet kaideleri ile kabili telif görmemekteyiz. Bu mevzuda vazı kanunun, Gümrük İşbirliği Konseyinin tavsiyelerini itibare almasında faide mülâhaza etmekteyiz.

Diğer taraftan, hatâsını anlıyan mükellefin, henüz gümrük idaresi durumu farketmeden yeniden bir beyanda bulunması halinde cezaya çarptırılmıyacağı hakkında Kanuna bir hüküm eklenmesinde isabet mütalâa etmekteyiz.

V. Müteferrik hükümler :

1) *Eksik alınan veya hiç alınmayan vergilerin mükelleften talep edilmesinde müddet :*

Gümrük Kanununun 6290 sayılı kanunla muaddel (84) üncü maddesi, gümrük vergisi ödenmeden veya eksik ödenerek yurda ithal edilen eşyada hiç alınmamış veya noksan tahsil edilmiş olan vergilerin, ödeme mükellefiyetinin başladığı tarihten itibaren (3) sene içinde istenebileceği hükmünü vazetmektedir.

Mükellef bu talep üzerine Kanunun (78) veya (83) üncü maddeleri gereğince itirazda bulunabilir.

İthal eşyasını itibare alacak olursak, gümrük idaresi, giriş beyannamesinin tescil edildiği tarihten itibaren 3 sene içinde, mükelleften hiç almadığını veya eksik aldığını iddia ettiği Gümrük Vergisini talep edebilecektir.

Mükellef böyle bir talep karşısında, hale göre, ya Gümrük Hakem Hey'etine kazaf veya gümrük idaresine idarî bir müracaatta bulunabilecektir.

Verginin hiç alınmaması veya eksik alınması (148) inci maddenin tatbikini gerektirirse, ayrıca cezaya da hükmolunabilecektir.

Gümrük Kanununun mezkûr maddenin eski şekline göre Gümrük İdaresi ancak,

- Yanlış hesap,
- Yanlış tarife tatbikatı;
- Yanlış olarak muafiyet tatbik edilmesi;
- Yanlış olarak inik resim tatbik olunması neticesinde eksik alındığı veya hiç alınmadığı anlaşılan vergileri, malın gümrükten çekildiği tarihten itibaren (3) ay içinde talep edebilirdi.

6290 sayılı Kanun hem sebep tahdidini kaldırdı ve hem de müddeti (3) aydan üç seneye çıkardı. Bu şekli hareket bir taraftan kıymet tarifesinin kabul edilmesi, diğer taraftan Brüksel'in telkinleri ile izah edilmektedir. Yalnız, talep müddeti mevzuunda Brüksel'in telkinlerine uyulurken, telkin edilmek istenilen hususların tamamı değil, sadece bir cüz'ü gözönünde bulundurulmuştur.

Brüksel Kıymet İzahnamesinin (80) inci sahifesinde aynen şöyle denilmektedir :

«Eşyanın gümrüklenmesi sırasında vakıaların beyanı ile verilen bilgiler tam ve doğru ise: (a) eşyanın gümrükten çekilmemesinden önce, ithalâtçı tarafından beyan olunan kıymete, idarece bir itiraz vaki olmadığı takdirde, işbu kıymetin tarife uyumadığı anlaşılrsa dahi, sonradan hiç bir şekilde tâdile tâbi kılınmaması arzuya şayandır.»

Görüldüğü üzere, İzahnamede eşya gümrükten çekildikten sonra eksik vergi tahsil edildiği anlaşılırsa, her hal ve kârda mükelleften talepte bulunun ve cezaya da hükmedin denilmemektedir. Bilâkis mezkûr izahnamede, vakıalar ve verilen bilgiler doğru ise ve gümrük idaresi beyana bir itirazda bulunmadı ise, eşya gümrükten çekildikten sonra mükelleften herhangi bir talepte bulunulmaması iyi olur denilmektedir.

Hakikaten, hüsnüniyet sahibi bir mükellefin sadece maddî bir hatâ veya bir içtihat hatâsı neticesinde eksik beyanda bulunması

halinde, malı devrettikten sonra kendisinden hem vergi ve hem de para cezası talep edilmesi, onun büyük çapta zararını mucip olur ve hakkaniyet kaidesi ile de telif edilemez.

Bu bakımdan ya bu müddetin eski hükümde olduğu gibi (3) aya indirilmesi veya Brüksel'in tavsiyelerine uyularak kanunda gereken tâdilin yapılması şayanı temennidir.

2 — *Gümrük kaymetinin fazla olarak beyanı :*

Gümrük vergisi sisteminde beyan mükellefi bağlar. Bu husus Gümrük Kanununun (65) inci maddesinin «I» inci fıkrasında sarih bir şekilde ifade edilmiştir. Fıkra aynen şöyledir :

«Gümrük İdaresince, tescil edilmiş olan beyanname taallûk ettiği eşyanın vergi, resim ve para cezalarından dolayı taahhüt mahiyetinde olarak mükellefi bağlar ve Gümrük Vergisinin tahakkukuna esas tutulur.»

Mükellef, beyannamenin tescilinden sonra yanlış beyanda bulunduğunu iddia ederek istediği tashihi yapamaz. Ancak eşyanın muayenesinden evvel olmak şartile ve idare âmirinin izni ile yalnız maddî hatâlar düzeltilebilir. (GK. Md. 64, f. 2).

Vazı Kanunun mükellefin beyanına bu kadar ehemmiyet vermesi, Gümrük Vergileri sisteminde beyanın pek mühim yer işgal etmesindedir. Hakikaten Gümrük İdaresi sadece mükellefin beyanını itibare alarak tahakkuk yapabilir. Gümrük Kanununun 65 inci maddesinin (2) nci fıkrası, eşyanın muayenesini Gümrük İdaresinin ihtiyarına bırakmıştır. Fıkra ayrıca, idare, eşyayı kısmen veya tamamen muayene etmişse, vergi tahakkukunun muayene neticesine göre yapılacağı hükmünü de ilâve etmiştir.

Fıkra aynen şöyledir :

«Gümrük İdaresi, beyanın doğruluğunu denemek üzere eşyayı kısmen veya tamamen muayene edebilir. Bu takdirde muayene edilen eşyaya ait vergi tahakkuku muayene neticesine göre yapılır.»

Fıkradaki muayene tâbiri, tatbikatta ihtilâfları mucip olmaktadır. Gümrük İdaresi «muayene» tâbirini eşyanın fizikî muayenesi şeklinde anlamakta ve «2» nci fıkranın münhasıran tarife tatbikatını ilgilendirdiğini iddia etmektedir. Mükellef, bu tâbire daha şâmil bir mâna vermekte ve kıymet beyanının kontrolünün de mezkûr

tâbirin medlûlüne dahil bulunduğunu iddia etmektedir. Bu yüzden Gümrük İdaresi ile mükellef arasında ihtilâf tahaddüs etmiştir. «Daimî Eksperler Kurulu» nun da mükellefin iddiasına uygun bir görüşe sahip olduğu anlaşılmıştır. Mevzua biraz ışık tutabilmek için, esbabı mucibe lâyihasına bir göz atmakta isabet mütalâa etmekteyiz. Lâyhada bu mevzuda şöyle denilmektedir :

«Gümrük İdaresince yapılacak muayene sonunda mükellefin lehine olarak, beyanından daha aşağı vergi haddine tâbi eşyaya rastlanıldığı takdirde, vergi tahakkukunun esyadan alınması gereken vergi haddine göre değil, beyana göre yapılması gerekmekte ve bu hal ise ithalâtçının mütemağî şikâyetlerini mucip olmaktadır.»

Mucip sebepler lâyihasında «daha aşağı vergi haddine tâbi eşyaya rastlanıldığı takdirde» kaydı mevcut olduğuna göre, fıkranın münhasıran tarife tatbikatını ilgilendirmesi icap eder.

Gümrük vergileri sisteminde beyanın pek mühim bir yer işgal ettiğine işaret etmiştik. Ve bu arada (65) inci maddenin birinci fıkrasından bahsetmiştik. Hükmümüze daha fazla vuzuh vermek için, mezkûr fıkrayı hatırlatmakta isabet görmekteyiz: «*Gümrük İdaresince* tescil edilen beyanname taallûk ettiği eşyanın vergi, resim ve para cezalarından dolayı taahhüt mahiyetinde olarak mükellefi bağlar ve gümrük vergisinin tahakkukuna esas tutulur.» Bu ana prensibe eşyanın tarifeye tatbiki mevzuunda bir istisna tanıyıp, bu istisnanın kıymete teşmil edilmemesi izah olunmamaktadır. Bu mevzuda Fransız Gümrük Kanununun (107) nci maddesinde gümrük vergisinin muayene neticesine göre tahakkuk ettirileceği hükmü yer almaktadır. Kanaatimizce ya hiç istisna tanımamak veya Fransız Gümrük Kanununun (107) nci maddesine uygun bir hükmü kabul etmek icap etmektedir.

3) *Beyana terettüp edecek ceza bakımından her kalemin ayrı bir beyan sayılması :*

Gümrük Kanununun «63» üncü maddesinin birinci fıkrası, «beyana terettüp edecek ceza bakımından beyannamelerde her kalemin ayrı bir beyan sayılacağı ve bir kalemin eksik veya fazlasının diğer bir kalemin fazla veya eksikliği ile mahsup edilemeyeceği» hükmünü muhtevidir.

Maddenin ikinci fıkrası «kalem» tâbirinin tarifini yapmakta-

dır. Mezkûr fıkraya göre, «Tarife cetvelinde bir vergi haddine tâbi tutulmuş olan eşyayı muhtevi her pozisyon bir kalem teşkil eder.»

Birinci fıkranın sarahati karşısında, maddenin münhasıran, beyana terettüp eden, ceza mevzuunu tanzim ettiği neticesine varılmaktadır. Şu halde, beyannamedeki her kalemin ayrı bir beyan sayılması, sadece beyana terettüp eden ceza bakımındandır. Vergi tahakkuku bakımından bu hükmü tatbik etmiye hukuken imkân olmamak icap eder.

Kanaatimizce Fransız Gümrük Kanununun (96) ncı maddesi hükmünü Kanunumuza almakta isabet vardır. Mezkûr maddede; «Beyanname birkaç kalem eşyayı ihtiva ettiği takdirde, her kalem müstakil bir beyan addolunur» denilmektedir.

Kanaatimizce bu hüküm tatbikatta tahaddüs eden ihtilâflara son verecek kadar kesindir.

4) *Mükelleflerin gümrükten bilgi isteyebilmeleri :*

Gümrük Kanununun «61» inci maddesi, mükelleflere bir hak tanımaktadır. Elindeki belgelere ve nümuneye göre beyanlarını tarifeye uygun olarak yapamıyacak durumda olan mükellefler bu hususta Gümrükler Umum Müdürlüğünden bilgi isteyebileceklerdir.

Bu imkân sadece tarife tatbikatı için mevzuubahistir. Bugün gümrük vergisinin tatbikatında kıymet mevzuu tarife tatbikatına nazaran çok daha ehemmiyetlidir. Bu itibarla maddeyi daha şümüllü bir hale getirmek ve Gümrük İdaresinin verdiği cevapla angaje bulunduğunu da kabul etmek gerekmektedir.

5) *Gümrük ve İnhisarlar Vekâletince resmî lâboratuvarlarda yaptırılacak tahlile itiraz :*

6290 sayılı Kanunun 11 inci maddesi ile 5383 sayılı Gümrük Kanununun 69 uncu maddesi tâdil edilmiştir. Madde eski şekli ile sadece gümrük lâboratuvarlarını yetkili kılmakta idi. Bazı hususî ve vâsi tesisata lüzum gsteren tahlillerin bu tesisleri ihtiva eden lâboratuvarlarda yapılmasını temin etmek üzere, madde tâdil edilmiş ve fakat (82) nci madde (69) uncu maddeye uygun bir şekilde tâdil edilmemiş ve bu suretle itiraz imkânı sadece gümrük lâboratuvarlarında yapılan tahlile münhasır kalmıştır. Sadece bir unutkanlığın eseri olan işbu eksikliğin düzeltilmesi şayanı temennidir.