



AVRUPA BİRLİĞİ'NDE GÜMRÜK İHLALLERİ VE YAPTIRIMLARININ UYUMLAŞTIRILMASI

HARMONIZATION OF CUSTOMS INFRINGEMENTS AND SANCTIONS IN THE EUROPEAN UNION

Mustafa Erkan ÜYÜMEZ¹, Raşit GÜLTEKİN²

Öz

Avrupa Birliği'nin oluşum süreci içerisinde önemli bir dönüm noktasını oluşturan Avrupa Gümrük Birliği, üye ülkeler tarafından yeknesak uygulanması öngörülen ve doğrudan bağlayıcı ortak gümrük mevzuatıyla yönetilmektedir. Bununla birlikte ortak gümrük mevzuatının ihlal edilmesi halinde uygulanan gümrük yaptırımları, ulusal mevzuata bırakılmaları nedeniyle, üye ülkelere göre farklılık göstermektedir. Bu durum; AB'nin uluslararası yükümlülükleri, mali çıkarları, gümrük işlemleriyle muhatap olanlar ile Avrupa Gümrük Birliği ve tek pazarın işleyişi için problem oluşturmaktadır. Gümrük ihlalleri ve yaptırımlarının uyumlaştırılması, çeşitli tarihlerde yapılan çalışmalara konu olsa da, 2013'te yayınlanan Taslak Direktif ile birlikte yeni bir ivme kazanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Gümrük birliği, gümrük mevzuatı, gümrük ihlalleri, gümrük yaptırımları, uyumlaştırma.

Abstract

The European Customs Union which constitutes an important milestone in the development process of the European Union are run by common customs legislation which envisaged to be applied uniformly by member states and directly binding principles and rules. Nevertheless customs sanctions that imposed in case of infringement of common customs legislation varies to the member countries due to the release of the national legislation. This situation creates a problem for the EU's international obligations, financial interests, natural and legal persons who are deal with customs procedures, The European Customs Union and the single market. The harmonization of customs violations and sanctions,

¹ Doç. Dr., Anadolu Üniversitesi, İ.İ.B.F., Maliye Bölümü, meuyumez@anadolu.edu.tr

² Öğretim Görevlisi, Trakya Üniversitesi, İ.İ.B.F., Maliye Bölümü, rasitgultekin@mynet.com

though the studies have been made on various dates, together with the draft Directive published in 2013 gained a new momentum.

Keywords: *Customs union, customs legislation, customs infringements, customs sanctions, harmonization.*

Jel Classification: *K34, K42, K49*

I. GİRİŞ

Ülkeler arasında coğrafi yakınlık, ticaret yoğunluğu ve amaç birliği gibi nedenlerle çeşitli aşamalarda oluşum gösteren ekonomik birleşmenin(iktisadi bütünleşme/entegrasyon), ne anlama geldiği ve hangi aşamaları olduğu üzerinde literatürde bir birlik olmamasına ve bölgesel ekonomik birleşme ile ekonomik birleşme kavramlarının sıklıkla birbiri yerine kullanılmasına karşın (Ertürk, 2006:22, 53-56; Bayraktutan, 2013:8), kavram; mal ve hizmet akımlarına serbesti sağlanıp, ticarete engel olan kısıtlamaların ortadan kaldırılarak ortak pazar kurulmasını ifade etmektedir (Karluk, 2009:258). Ekonomik birleşmenin, coğrafi alan temelli; ulusal bütünleşme, uluslararası bütünleşme ve küresel bütünleşme ile ekonomik birleşme temelli; tercihli ticaret anlaşmaları, serbest ticaret alanı, gümrük birliği, ortak pazar, ekonomik birlik, parasal birlik, ekonomik ve parasal birlik ile tam iktisadi birlik (Machlup, 1977:14; Bayraktutan, 2013:13-14; Ertürk, 2006: 56-59; Karluk, 2009; 258-262; H. Seyitoğlu,1999:205). olmak üzere, farklı türleri bulunmaktadır. Bunlardan gümrük birlikleri, üyeleri arasındaki ticarete mevcut gümrük vergileri, eş etkili vergiler ve miktar kısıtlamaları ile her türlü eş etkili tedbirin kaldırıldığı ve birlik dışındaki üçüncü ülkelere ortak gümrük tarifesinin uygulandığı bir ekonomik birleşme türünü oluşturmaktadır (Hatipler, 2012:3, Doğan 2004:2). Gümrük birliklerinin en önemli örneğini, 1 Temmuz 1968'de, o dönemki adıyla Avrupa Ekonomik Topluluğu(AET) içinde kurulan ve Avrupa Birliği (AB³) bünyesinde devam eden, Avrupa Gümrük Birliği (AGB) oluşturmaktadır.

AGB'nin kuruluş amacına uygun şekilde işleyişı, üyelerini doğrudan bağlayan ortak ilke ve kuralların yeknesak uygulanmasını gerekli kılmıştır. Ancak kurulduğu dönemden itibaren tarife, kıymet, menşe gibi temel gümrük işlemleri bakımından bu gereklilik sağlanmış olsa da iç sınırların kaldırılması ve gümrük rejimleri ile diğer gümrük uygulamalarına ilişkin ortak düzenlemelerin hayata geçirilmesi ve gümrük mevzuatının, iki istisna konu dışında, bir bütün olarak üye ülkeler bakımından uyumlaştırılması ancak 1990'larda mümkün olabilmiştir. Uyumlaştırılmayan istisnai konular, başvuru(itiraz) hakkı ve çalışmanın da konusunu oluşturan, gümrük ihlalleri ve bu ihlaller için öngörülen yaptırımlardır.

AB'nin yapısı ve yönetimi gibi, AGB'yle ilgili mevzuat düzenlemeleri de gelişim ve evrim geçirmişse de gümrük mevzuatının ihlal edilmesi halinde uygulanacak adli ve idari yaptırımlar üye ülkelere bırakılmıştır. Ancak gümrük ihlallerinin üye ülkelerce, farklı şekilde yorumlanması ve farklı yaptırımlara bağlanması, AB'nin ve AGB'nin işleyişı, uluslararası yükümlülükleri, ortak politikaların yürütülmesi ve gümrük idareleriyle muhatap olanlar üzerine olumsuz etkileri nedeniyle problem olarak

³ Katılım tarihi itibarıyla AB üyeleri; 1957: Fransa, Almanya, İtalya, Belçika, Hollanda, Lüksemburg, 1973: Birleşik Krallık, İrlanda, Danimarka, 1981: Yunanistan, 1986: İspanya, Portekiz, 1995: Avusturya, Finlandiya, İsveç, 2004: Macaristan, Polonya, Çek Cumhuriyeti, Slovakya, Slovenya, Letonya, Litvanya, Estonya, Malta, Güney Kıbrıs Rum Yönetimi, 2007: Bulgaristan ve Romanya, 2013: Hırvatistan

görülmektedir. Gelineen noktada Avrupa Komisyonu tarafından gümrük ihlalleri ve yaptırımlarına yönelik hukuki çerçeve oluşturması ve uyumlaştırmanın sağlanması amacıyla 13 Aralık 2013'te Taslak Direktif yayınlanmış ve düzenlemenin yürürlüğe girmesi halinde muhtemel etkilerinin neler olabileceği konusu kamuoyunun tartışmasına açılmıştır (EC, 2013a). Konu hakkında yapılan çalışmalarda AB üyesi ülkelerde gümrük ihlalleri ve yaptırımlarının türü ve uygulama şekli yanında, soruşturma ve kovuşturma usulleri ile cezai sorumluluk, zamanaşımı ve yaptırımlara ilişkin ağırlaştırıcı veya hafifletici nedenler gibi birçok bağlantılı konuda farklılıklar olduğu, dolayısıyla uyumlaştırmanın daha kapsamlı fakat açık bir düzenlemeye ihtiyaç duyduğu ortaya konulmuştur.

Türkiye-AB arasında 1996'da gümrük birliği (GB) kurularak AGB ile Türkiye Gümrük Bölgesi(TGB) arasındaki belirli niteliği haiz eşyanın serbest dolaşımı kabul edilmiştir. GB, Türkiye'nin AB gümrük mevzuatının önemli bir kısmını ulusal mevzuatına aktarmasını gerektirmiştir. Bu mevzuat yığını içerisinde gümrük ihlalleri ve yaptırımları konusunda doğrudan bir yükümlülük bulunmamaktadır. Ancak Türkiye'de uygulanan gümrük mevzuatının AB kaynaklı olduğu ve AB gümrük mevzuatındaki değişikliklerin ulusal mevzuata hızla aktarıldığı göz önüne alındığında, ileriki dönemlerde Türkiye tarafından da bu konuda atılması gereken adımlar olacaktır.

Bu bağlamda çalışmada, öncelikle AGB'nin kısa tarihçesi ve gümrük mevzuatı ile Birlik düzeyinde gümrük ihlalleri ve yaptırımlarıyla ilgili temel düzenlemeler ana hatlarıyla ele alınmıştır, sonrasında üye ülkelerde gümrük ihlalleri ve yaptırımlarının genel görünümü, uyumlaştırmaya yönelik çalışmalar ve uyumlaştırılmanın neden gerekli olduğu üzerinde durularak, bu amaçla hazırlanan Taslak Direktif incelenmiştir. Çalışmanın sonunda, gümrük ihlalleri ve yaptırımları konusunda Türkiye'deki mevcut durum değerlendirilmiştir.

2. AGB ÜZERİNE KISA AÇIKLAMA

AB Komisyonu tarafından yayınlanan Tek İdari Belge Rehberi'nin 1 No'lu Ekinde AB'nin gümrük, vergi ve istatistik konularıyla bağlantılı olarak; "gümrük alanı", "tüketim alanı" ve "katma değer vergisi alanı" ile "istatistiksel alan" olmak üzere dört farklı alanı olduğu, AB'nin coğrafi sınırları içinde olsa da bu alanların kapsamına girmeyen yerlerin "istisnai bölgeler" oluşturduğu ve AB üyesi olmayan ülkelerin de "üçüncü ülkeler" sayıldığı ifade edilmiştir (EC, 2013a). Dolayısıyla AB denildiği zaman tek bir coğrafi alanın anlaşılması gerekir.

Bir tanıma göre AGB, AB üyesi tüm ülkeler ile Norveç, İzlanda, Lihtenştayn ve İsviçre gibi ülkelerden oluşan, iç gümrüklerin kaldırılması nedeniyle ticarete konu eşyanın bir engel olmaksızın serbest dolaşıma tabi olduğu ve üçüncü ülkelere yönelik ortak gümrük tarifesi ve ticaret politikasının uygulandığı ortak bir gümrük alanıdır (Kesner, 2010: 99-100). AB üyeliği sonucu, yeni üye ülkelerin otomatik katıldığı AGB, üye ülkelerin siyasi sınırlarıyla örtüşebileceği gibi, farklı rejimlere tabi ülke ve toprak parçaları nedeniyle, bu sınırlardan farklı da olabilmektedir. Örneğin AB içindeki Schengen Bölgesi, Birleşik Krallık ve İrlanda'nın katılmak istememesi, Bulgaristan ve Romanya'nın kabul edilmemesi ve AB üyesi olmayan Norveç, İzlanda ve İsviçre'nin de bu bölgeye dahil olması nedeniyle, gümrük ve pasaport kontrolleriyle ilgili farklı bir yetki alanı oluşturmaktadır (Hobbing, 2011: 12) .

AGB'nin hukuki temeli, AB'nin İşleyişine Dair Anlaşma'nın çeşitli hükümlerinde dağınık şekilde yer almaktadır. Anlaşma'nın, "Malların Serbest Dolaşımı" başlığı altında düzenlenen bölümünde (28-32. maddeleri) AB, tüm malların değişimini içeren, üye ülkeler arasında gümrük vergileri ve eş etkili yükümlülüklerin kaldırıldığı ve üçüncü ülkelere karşı ortak gümrük tarifesinin uygulandığı bir AGB'yi kapsarken, AGB içinde, ithalatta ve ihracatta miktar kısıtlaması ve eş etkili tüm önlemler yasaklanmış (34-35. maddeler) ve ortak ticaret politikası uygulanması öngörülmüştür (206-207. madde). Ayrıca rekabetin korunması için AGB'ye getirilen ara mallardan fark giderici vergi alınması söz konusudur (44. madde).

3. AGB GÜMRÜK MEVZUATI VE ORTAK YAPTIRIM HÜKÜMLERİ

Gümrük işlemleri; gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanım şekli, tarife, kıymet, menşe ile taşıtlara ilişkin giriş-çıkış işlemlerini ifade etmektedir. Gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanım şekli; serbest dolaşıma giriş, ihracat, transit, dahilde işleme, hariçte işleme, gümrük kontrolü altında işleme, gümrük antrepo ve geçici ithalat gibi gümrük rejimleri ile serbest bölge uygulamalarını kapsamaktadır. Dolayısıyla gümrük bölgesine eşya girişi, bu bölgeden eşya çıkışı veya transit geçişi gümrük mevzuatıyla düzenlenmiş işlemlere göre gerçekleşmektedir.

AGB'de gümrük işlemlerinin uyumlaştırılmış kurullarla yeknesak bir şekilde yerine getirilmesi için çeşitli tarihlerde düzenlemeler yapılmıştır. Halihazırda gümrük işlemleriyle ilgili temel düzenleme Birlik Gümrük Kodu(BGK)⁴ hakkında 9 Ekim 2013 tarihli ve (AB)952/2013 sayılı Avrupa Parlamentosu ve Konsey Tüzüğü'dür (OJ, 10.10.2013, L 269). BGK'ya göre, BGK dışında, BGK'nın uygulamasıyla bağlantılı AB düzeyindeki ve ulusal hükümler, ortak gümrük tarifesi, gümrük vergilerine ilişkin muafiyetleri düzenleyen hükümler ve gümrük işlemleriyle ilgili Birlik düzeyinde uygulama bulan uluslararası anlaşmalar da AGB gümrük mevzuatı kapsamına girmektedir (5.2. madde). Bu bağlamda; AB'nin Ortak Gümrük Tarifesi hakkında 28 Haziran 1968 tarihli ve (AET) 950/68 sayılı Konsey Tüzüğü (OJ, 22.7.1968, L 172) ve 16 Ocak 1969 tarihli ve (AET) 97/69 sayılı Ortak Gümrük Tarifesi Konsey Tüzüğü (OJ, 21.1.1969, L 41), Tarife ve İstatistiksel Nomenklatür ile Ortak Gümrük Tarifesi hakkında 23 Temmuz 1987 tarihli ve (AET) 2658/87sayılı Konsey Tüzüğü (OJ, 7.9.1987, L 256, Integrated Tariff of the Community/Tarif Intégré Communautaire, TARIC), Ortak Eşya Menşeinin Tanımlaması hakkında 28 Haziran 1968 tarihli ve (AET) 802/68 sayılı Konsey Tüzüğü (OJ, 28.6.1968, L 148), Gümrük muafiyetleri sistemi hakkında 16 Kasım 2009 tarih ve (AT) 1186/2009 sayılı Konsey Tüzüğü (OJ, 10.12.2009, L 324) ve Üçüncü Ülkelerden Gelen Yolculara Uygulanacak Muafiyetler hakkında 20 Aralık 2007 tarih ve 2007/74 (AT) sayılı Konsey Direktifi (OJ, 29.12.2007, L 346) ve AB'nin üçüncü ülkelerle olan

⁴ BGK öncesinde, uzunca bir dönem, Topluluk Gümrük Kodu(TGK) hakkında 13 Ekim 1992 tarihli ve (AET) 2913/92 sayılı Konsey Tüzüğü (*Official Journal of the European Union (OJ)*, 19.10.1992, Legislation (L) 302) ve uygulamaya ilişkin 2 Temmuz 1993 tarihli ve (AET) 2454/93 sayılı Komisyon Tüzüğü (*OJ*, 11.10.1993, L 253) yürürlükte kalmıştır. Gümrük işlemlerinin basitleştirilmesi ve kağıtsız ortamda yürütülmesi yönündeki çalışmalar neticesinde 2913/92 sayılı Konsey Tüzüğü yerine geçecek Modernize Gümrük Kodu(MGK) hakkında 23 Nisan 2008 tarihli ve (AT) 450/2008 sayılı Avrupa Parlamentosu ve Konsey Tüzüğü (*OJ*, 4.6.2008, L 145) çıkartılmışsa da, AB'ye yeni katılan üyelerin olması ve uluslararası alanda yaşanan gelişmeler yeni bir tüzük gerektirmiş ve neticede MGK tam olarak yürürlüğe girmeden BGK yerini almıştır. MGK, ilk kez üye ülkelere gümrük ihlalleri için etkili, orantılı ve caydırıcı cezalar belirleme yükümlülüğü getirilmesi ve idari cezalarla ilgili örnekler vermesi bakımından önemlidir.

anlaşmaları ve taraf olduğu uluslararası sözleşmeler⁵ AGB gümrük mevzuatının temel kaynağını oluşturmaktadır.

BGK tam olarak uygulandığında, AB gümrük idareleri ve iş dünyası için hukuki açıklık ve birlik sağlanmış, gümrük kuralları ve rejimlerinin basitleştirilmesi ve gümrük işlemlerinin günün gerekliliklerine uygun şekilde daha etkin hale getirilmesi kolaylaştırılmış, kağıtsız-tam elektronik ve ortak işletebilir bir ortama geçiş tamamlanmış ve uyumlu-güvenilir ekonomik operatörler⁶ açısından daha süratli yürütülebilen gümrük rejimleri sağlanmış olacaktır (EC, 2016a). BGK, gümrük işlemlerinin yasal çerçevesi ve tanımlamalarının rasyonelleştirilmesi, tüm beyanların ve veri değişiminin bilgisayarlaştırılarak gümrük işlemlerinin basitleştirilmesi ve merkezleştirilmiş gümrük beyanı sistemine (EP, 2011)⁷ geçiş (Muller vd, 2013:69; PwC Belgium / PwC the Netherlands vd., 2012: 20-21) açısından da işlev görecektir.

BGK kapsamında gümrük ihlalleri ve yaptırımları konusu doğrudan ele alınmamıştır. Gümrük işlemlerinin basitleştirilmesi ve kolaylaştırılması bakımından ekonomik operatörlere tanınan yetkinin elde edilebilmesi, gümrük mevzuatına uyumlu ve güvenilir olma şartına bağlı olması (Anaboli, 2010:391) gibi ilişkili konular göz önüne alındığında bu durum ciddi bir eksiklik oluşturmaktadır. Bununla birlikte BGK'da gümrük yaptırımlarıyla ilgili çerçeve bir hükme yer verilmiş ve üye ülkelere gümrük mevzuatının ihlal edilmesi halinde uygulanacak etkili, orantılı ve caydırıcı idari yaptırımlar uygulama yükümlülüğü getirilmiştir(42. madde). Bu yaptırımlar; uygun olması halinde adli yaptırımların yerine geçmek üzere, gümrük idaresinin uygulayacağı parasal yükümlülük, ilgili kişinin sahip olduğu yetkinin iptali, askıya alınması, ertelenmesi veya değiştirilmesi şekillerinden biri veya birkaçı olacaktır. BGK'da gümrük ihlali oluşturan fiiller ve karşılığında üye ülkelere uygulanacak idari veya adli yaptırımların neler olduğu açıkça belirtilmemiş ve konu ulusal düzenlemelere bırakılmıştır (EC, 2013c; Tusveld vd., 2016:8). Bu belirsizlik, farklı uygulanan gümrük yaptırımlarının uyumlaştırılması için daha hızlı adım atılmasını gerektirmiştir (Weerth, 2013:44).

AGB gümrük mevzuatının kapsamı bakımından üzerinde durulması gereken bir diğer önemli düzenleme olan TARIC, AB Entegre Tarifesi, ortak gümrük tarifesi ile ticari ve tarımsal önlemleri içeren, üye ülkelerin gümrük idareleri ve ekonomik operatörleri bakımından gümrük işlemlerinde birlik sağlayan ve istatistiki veri üreten elektronik veri tabanıdır (EC, 2016b). Gümrük vergileri ve tarife kontenjanları, tarımsal yükümlülükler, ilave şeker vergileri, referans kıymet uygulamaları, anti-damping ve telafi edici vergiler, ithalat ve ihracat kısıtlama ve yasaklamaları, miktar kısıtlamaları, ihracat kontrolleri, çift kullanımlı eşya, nesli tükenmekte olan türler, kültürel miras, ozon tabakasına zarar veren gazlar gibi gümrük ve dış ticaret mevzuatının kapsamına giren bir çok konu açısından izin, belgelendirme, yetki ve denetim süreciyle ilgili işlemler, güncel TARIC verilerine göre yapılmaktadır.

⁵ AB'nin üçüncü ülkelerle yaptığı anlaşma metinleri ve taraf olduğu uluslararası sözleşme metinleri için bkz: <http://ec.europa.eu/world/agreements/searchByOrganization.do?id=4&letter=U> (Erişim Tarihi: 8 Nisan 2016)

⁶ Authorised Economic Operator/ Economic Operator (AEO/EO) kavramları Türk gümrük mevzuatında yetkilendirilmiş yükümlü olarak kullanılsa da çalışmada ekonomik operatör kavramı tercih edilmiştir.

⁷ Merkezleştirilmiş gümrük beyanı sistemi, ticaret erbabının hangi üye ülkede bulunduğuna bakılmaksızın, bulunduğu yerde gümrük beyanını elektronik ortamda yapabilmesine ve vergilerini ödeyebilmesini sağlar.

4. AB ÜLKELERİNİN GÜMRÜK İHLALLERİ VE YAPTIRIMLARI AÇISINDAN GENEL GÖRÜNÜMÜ

AGB gümrük mevzuatı yeknesak uygulama alanı bulmuş ve uyumlaştırılmış olsa da gümrük ihlalleri ve yaptırımları, ulusal mevzuat alanına bırakılmaları nedeniyle, ye lkeler tarafından farklı uygulanmakta ve uyumlaştırılmamış bir alan oluşturmaktadır. Ulusal mevzuat ve politikalar ile farklı hukuk kültüründen kaynaklanan (Anaboli, 2010:389; Weerth, 2013:43; EC, 2013c:5; Tusveld vd., 2016:30; Lyons, 2015:137) bu durum, çeşitli tarihlerde Birlik düzeyinde yürütülen çalışmalara da konu edilmiştir. Nitekim 1980'lerde, gümrük itirazlarının uyumlaştırılması konusunda bir taslak hazırlanırken gümrük ihlalleri ve yaptırımları konusunda ayrı çalışma yürütülmüş ve 1998'de yapılan ikinci çalışma sonrası idari yaptırımlar konusunda taslak hazırlanmış ancak siyasi ortamın uygun olmadığı ve ye lkelerin i hukukuna müdahale anlamına geleceği kabul edilerek girişimden vazgeçilmiştir (EC, 2005; Lyons, 2015: 137). Daha sonra, AB Komisyonu himayesinde, 9-11 Mart 2005'te Budapeşte'de yapılan seminerde, MGK temelinde idari yaptırımların uyumlaştırılması konusunda çalışma belgesi (EC, 2005:15) sunularak, idari yaptırımların tanımı ve MGK zemininde uyumlaştırmaya yönelik çeşitli öneriler getirilmiştir. 2008'de AB Komisyonu himayesinde kurulan Gümrük Cezaları Proje Grubu, ilgili mevzuat düzenlemeleri temelinde gümrük ihlallerini ve yaptırım türlerini analiz ederek Temmuz 2010 tarihli bir Nihai Rapor (EC, 2013d) hazırlayarak gümrük ihlalleri ile ilgili yaptırımların türleri, adli ve idari nitelikli ihlaller ve yaptırımlar için öngörülen mali eşik, ekonomik operatörlerin gümrük ihlalleriyle ilgili sorumluluğu, yaptırımı sürecin başlatılması ile yaptırım kararının alınması ve infazı için geçerli zamanaşımı, tüzel kişiliklerin sorumluluğu ve uyuşmazlıkların çözülmesi gibi konularda ye lkeler arasında farklılıklar vurgulanmıştır. Ayrıca, Avrupa Parlamentosu için iki ayrı rapor (Audy, 2007; Salvini 2011) düzenlenerek uyumlaştırma konusunda çağrıda bulunulmuş (EC, 2013a:15) ve nihayetinde 13 Aralık 2013'te Taslak Direktif yayınlanmıştır.

4.1. Gümrük İhlallerinin Türleri ve Tespiti

Kısaca, gümrük mevzuatıyla belirlenen maddi veya şekli ykmllklere aykırı davranmak olarak tanımlanabilecek gümrük ihlalleri, doğrudan yasak veya kısıntıya tabi eşyanın ithali veya ihracı ile aslında yasak veya kısıntıya tabi olmayan eşyanın gümrük işlemleri sırasında bir takım usulsüzlüklerin yapılması şeklinde gerçekleşmektedir. Yaygın kabul gören gümrük ihlalleri; kaçakçılık, ithalat veya ihracat vergilerini kaçırmak ve gümrük işlemlerinde kullanılan faturalar da dahil olmak üzere ilgili belgelerde sahtecilik yapmaktır. Hukuki düzenlemelerde yer alan veya gümrük idareleri tarafından belirlenen kurallara uymamak, eşyanın ticari tanımını, gümrük kıymetini, menşeini, miktarını veya tarifesini doğru beyan etmemek, nihai kullanım amacını yanılıtıcı beyan etmek, zamanında gümrük beyanı yapmamak, gümrük beyanında doğru olmayan verileri kullanmak, gümrük işlemlerini sresinde tamamlamamak, eşyayı gümrük idaresine sunmamak, muafiyet hükümlerini ihlal etmek, yasak, kısıtlama veya özel izne tabi eşyayı hukuka aykırı şekilde ithal veya ihraç etmek de gümrük ihlali sayılmaktadır (EC, 2013a:70).

2014 yılı için AB yesi lkelerin web tabanlı bir yazılım (EC, 2015) zerinden gönderdikleri veriler esas alınarak hazırlanan ve AB Komisyonu'na sunulan raporda (EC, 2015), gümrük işlemleriyle bağlantılı AB bütçesine zarar veren ihlaller; hileli usulsüzlükler ve hileli sayılmayan usulsüzlükler

şeklinde iki başlık altında gruplandırılmıştır. Rapora göre yaklaşık 157 Milyon Euro tutarındaki hileli gümrük usulsüzlükleri, menşe veya sevk ülkesi ile eşyanın kıymeti veya tarife cetvelindeki yerinin yanıltıcı beyanı gibi fiillerle ilgili olup, ağırlıklı olarak serbest dolaşıma giriş rejimi sırasında ve kaçakçılık şeklinde gerçekleşmektedir. Çin, Tunus, ABD ve Rusya menşeli tütün, demir ve çelik, ayakkabı, tekstil, elektrikli makine ve ekipman, sebze ve mineral yağlarla ilgili hileli usulsüzlükler, çoğunlukla cari gümrük denetiminde ve sonradan kontrol amaçlı denetimler sırasında tespit edilmiştir. Toplam tutarı 800 Milyon Euro civarında olan hileli sayılmayan usulsüzlükler ise tarife sınıflandırması, kıymet, menşe, tercihli ticaret düzenlemelerinden yararlanma gibi unsurların doğru beyan edilmemesiyle ilgili usulsüzlükler ile yükümlülükler-taahhütlere uymama şeklindeki usulsüzlüklerdir. Bu usulsüzlükler için de serbest dolaşıma giriş rejimi en çok ihlal edilen gümrük işlemini oluşturmaktadır. Çin, ABD ve Malezya menşeli tekstil ve ayakkabı, elektrikli veya mekanik makineler, demir ve çelik ürünleri, taşıtlarla ilgili ihlaller, ağırlıklı olarak, sonradan kontrol şeklinde yapılan gümrük denetimiyle tespit edilmiştir (EC, 2015:15 vd).

4.2. Gümrük Yaptırımları

24 üyeli AB için hazırlanan belgeye göre (EC, 2013a:18), gümrük ihlalleri ve gümrük yaptırımları; nitelik, tür, sorumluluğa ilişkin esaslar, zamanaşımı süresi gibi pek çok unsur üye ülkelerde farklılık göstermektedir. Nitekim AB-16'da⁸ gümrük ihlalleri için hem adli hem de idari⁹ yaptırım öngören hukuki süreç yürütülürken, kalan AB-8'de¹⁰ sadece adli süreç işlemekte ve adli yaptırım uygulanmaktadır(EC, 2013a:18). Gümrük yaptırımlarının; para cezası, hapis cezası, müsadere, sınai veya ticari faaliyetin geçici veya sürekli olarak durdurulması şeklinde türleri vardır. Ancak bir ülkede hapis cezasıyla cezalandırılan gümrük ihlali için başka bir ülkede para cezası uygulanabilirken, gümrük ihlali için aynı yaptırım türünün ağırlık derecesinde de farklılıklar olabilmektedir (EC, 2013a:19). Örneğin ihracatla ilgili bir gümrük ihlali için AB-15'te herhangi bir yaptırım uygulanmazken, AB-5'te adli, AB-4'te de idari yaptırım uygulanmakta; tamamlayıcı beyanın olması gerekenden 5 gün sonra verilmesi hali, AB-22'de yaptırıma konu bir ihlal oluştururken, 5'inde uzlaşma yolu açık olmak üzere AB-8'de adli yaptırım; 2'sinde uzlaşma yolu açık olmak üzere AB-14'te idari yaptırım uygulanmaktadır (EC, 2013a:20). Bir fiilin hem adli hem de idari yaptırım gerektiren bir ihlal oluşturması halinde AB-4'te hem idari hem de adli yaptırım, AB-10'da sadece tek bir yaptırım uygulanmaktadır (EC, 2013a:76). Bütün AB üyelerinde hapis cezası uygulanırken, para cezası olarak tespit edilen yaptırımın tutarı 5-10.800.000 Euro arasında değişmektedir. Ayrıca gerçek kişileri yetki/onay gerektiren faaliyetlerden ve bir kuruluşu yönetmekten alıkoyma, eşya müsadere, kamu yardımı ve sübvansiyonlarına erişim yasağı, yargı kararını açıklama, tüzel kişilere yetki verilmesinin reddedilmesi, yetki gerektiren işlemlerin yerine getirilmesinin engellenmesi, geçici veya sürekli olarak sınai veya ticari faaliyetin engellenmesi, adli gözetime alma, adli tasfiye, suçun oluşumunu engellemeye yönelik özel önlemler diğer yaptırımlardır (EC, 2013a:56-58).

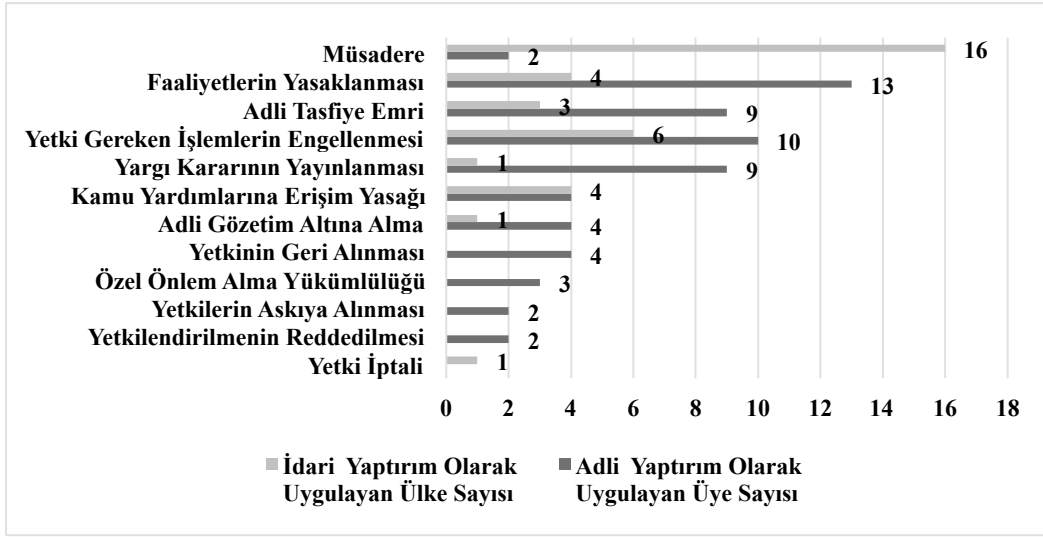
Aşağıdaki grafikte AB-24'te, hapis ve para cezası dışındaki yaptırım türleri verilmiştir.

⁸ Bulgaristan, Estonya, Finlandiya, Almanya, Yunanistan, Macaristan, İtalya, Letonya, Litvanya, Hollanda, Portekiz, Romanya, Slovakya, Slovenya, İspanya ve Birleşik Krallık.

⁹ İngilizce metinlerde yer alan *criminal* ifadesi "adli", *non-criminal* ifadesi "idari" olarak çalışmaya aktarılmıştır.

¹⁰ Avusturya, Belçika, Kıbrıs, Fransa, İrlanda, Lüksemburg, Malta ve Polonya.

Grafik 1. AB-24'te Uygulanan Yaptırım Türleri



Kaynak: Tusveld, et al. (2016), 9.

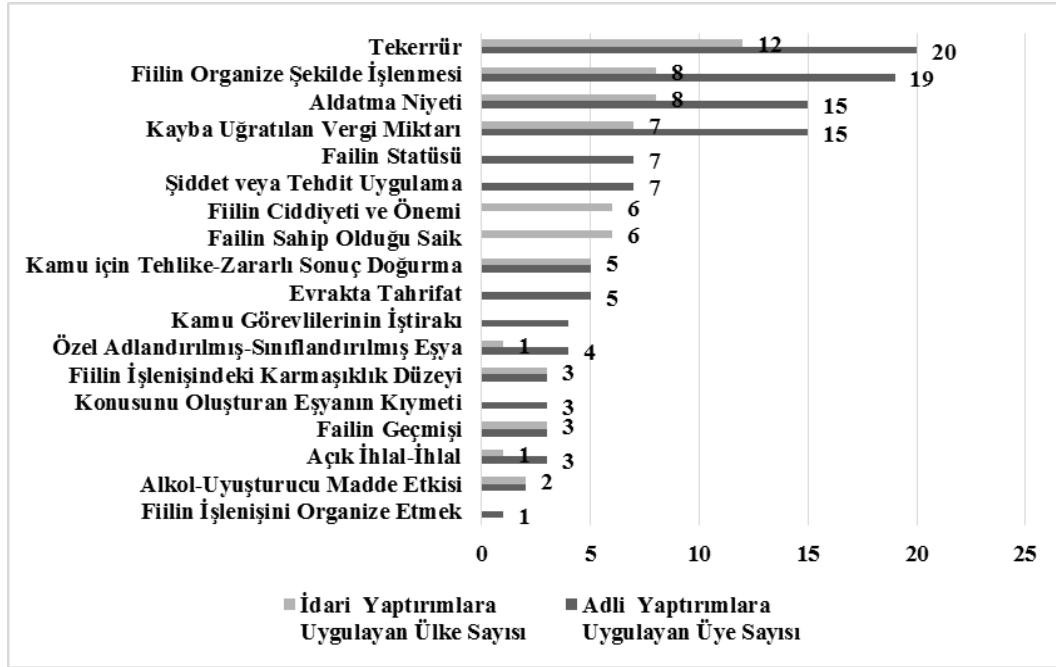
Gümrük ihlallerinin yaptırma bağlanması açısından AB-12'de kayba uğratılan ithalat vergisi miktarı veya ihlale konu eşyanın gümrük kıymeti mali eşik değer olarak kabul edilse de, tutarının 266-50.000 Euro arasında değişmesi nedeniyle bu uygulamada birlik yoktur (EC, 2013a:76). Gümrük yaptırımları açısından; AB-11'de gümrük yükümlülüğü dikkate alınmazken, AB-12'de gümrük yükümlülüğünün doğması halinde farklı gümrük yaptırımı uygulanmaktadır. AB-17'de ise niyetin derecesi, kasıtlı hareket veya ihmal gibi subjektif unsurlar, AB-8'de kayba uğratılan vergi miktarı ve eşyanın kıymeti yaptırımları belirleyicidir (EC, 2013a:70).

AB-3'te tüzel kişilerin gümrük ihlalleriyle ilgili cezai sorumluluğu yoktur (EC, 2013a:77); AB-15'te tüzel kişilerin cezai sorumluluğu vardır ancak bunlardan 9'unda cezai sorumluluk o kişiliği yöneten veya temsil eden gerçek kişilere aittir (EC, 2013a:77). Tüzel kişilerin, adli yaptırım öngörülen gümrük ihlallerinden sorumlu tutulmayıp onları yöneten veya temsil eden kişiler hakkında adli yaptırım uygulandığı, buna karşın idari nitelikli yaptırımların tüzel kişiler hakkında uygulandığı ülkeler bulunmaktadır (EC, 2013a:77). Netice itibarıyla AB üyesi ülkelerde tüzel kişilerin gümrük yaptırımlarıyla ilgili sorumluluğu konusunda da birlik olmadığı görülmektedir.

Gümrük yaptırımların niteliğinde hafifletici veya ağırlaştırıcı faktörler önemli bir etkiye sahiptir. AB-24'te gümrük yaptırımlarını ağırlaştırıcı veya hafifleten faktörlerin göz önünde bulundurulması yönünde yasal yükümlülük olsa da (EC, 2013a:61), idari ve/veya adli süreç içerisinde cezanın tespitinde 18 farklı ağırlaştırıcı ve 20 farklı hafifletici faktör uygulanmaktadır.

Aşağıdaki grafikte AB-24'te yaygın olarak uygulanan olan gümrük yaptırımlarını ağırlaştırıcı faktörlere yer verilmiştir.

Grafik 2. AB-24'te Uygulanan Ağırlaştırıcı Faktörler

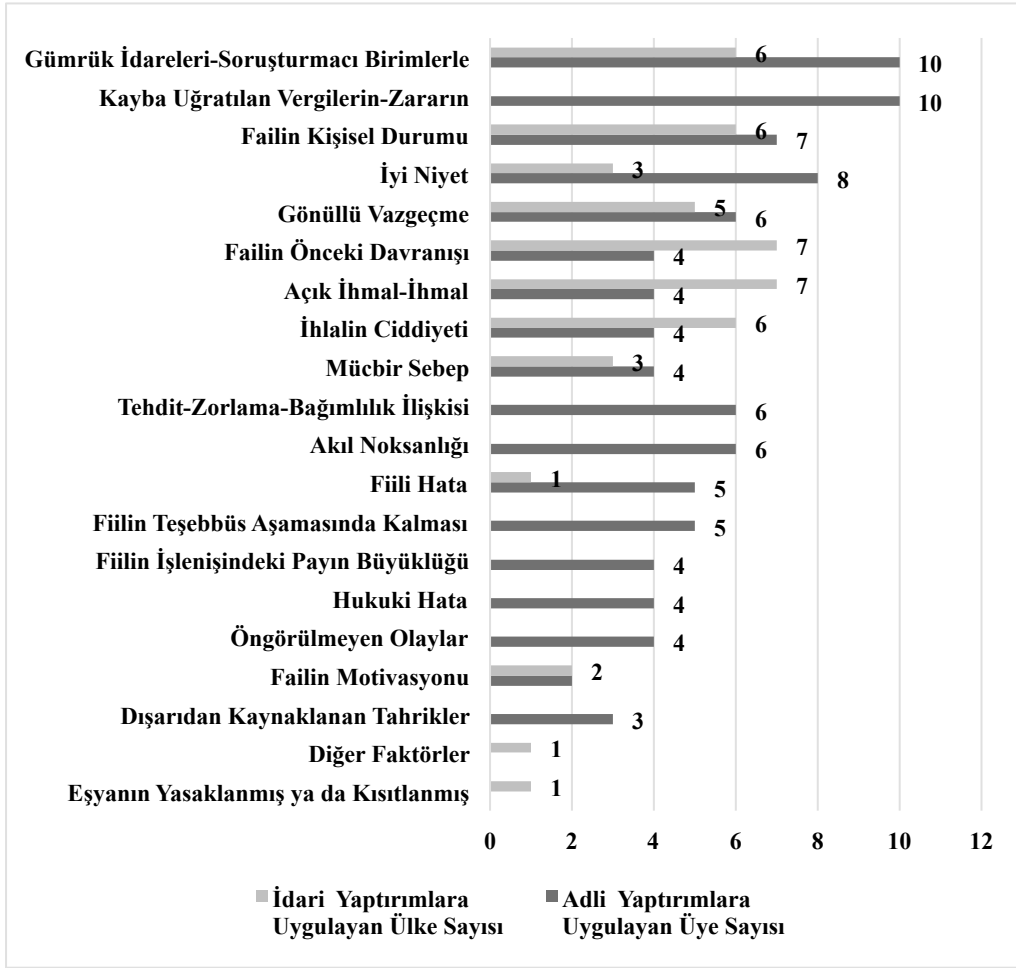


Kaynak: EC (2013). *SWD(2013) 514 final 1/2, 65-69*; Tusveld, et al. (2016), 33.

Grafik 2'de yer alan bilgilere göre AB-24'te yaygın uygulama alanı bulan ağırlaştırıcı faktörler; tekerrür, fiilin organize şekilde işlenmesi, fiilin aldatma niyetiyle işlenmesi, kayba uğratılan vergi miktarının fazla olması, failin statüsü ve fiilin işlenişi sırasında tehdit veya şiddetin kullanılmasıdır. Belirtilen faktörlerden ilk dördü hem adli hem de idari yaptırımlar bakımından, son ikisi ise sadece adli yaptırımlar bakımından uygulama alanı bulmaktadır.

Aşağıdaki grafikte AB-24'te yaygın olarak uygulanan gümrük yaptırımlarını hafifletici faktörlere yer verilmiştir.

Grafik 3. AB-24'te Uygulanan Hafifletici Faktörler



Kaynak: EC (2013). SWD(2013) 514 final Part 1/2, 65-69; Tusveld, et al. (2016), 34.

Grafik 3'te yer alan bilgilere göre yaygın uygulama alanı bulan hafifletici faktörler; gümrük idareleri veya gümrük ihlallerini soruşturan birimlerle işbirliği, kayba uğratan vergilerin ödenmesi, fiilin açık ihmal-ihmal niteliğinde olması, failin iyi niyeti, ihlalin ciddiyeti ve failin kişisel durumudur. Belirtilen faktörlerden kayba uğratan vergilerin ödenmesi veya zararın karşılanması sadece adli yaptırımlar bakımından uygulama alanı bulmaktadır.

AB-23'te gümrük yaptırımları için idari ya da adli bir sürecin başlatılması, bu süreç sonucunda bir yaptırımın uygulanması ve yaptırımların infazı için 1-30 yıl arasında değişen farklı zamanaşımı süreleri uygulanmakta olup, AB-1'de zamanaşımı süresi yoktur (EC, 2013d:19).

2013'te AB-27'yi kapsayan bir çalışmada (Weerth, 2013:44-45;50) gümrük yaptırımlarının hukuki dayanağı ve uygulama şekli incelenmiştir. Çalışmaya göre; AB-9'da¹¹ gümrük yaptırımları genel vergi kanunları kapsamında yürütülmektedir ve bu ülkelerden 6'sında¹² ayrıca özel bir gümrük ceza kanunu bulunmaktadır. AB-9'da¹³ gümrük yaptırımları ulusal ceza kanunları kapsamındadır. AB-19'da

¹¹ Almanya, Avusturya, Fransa, İspanya, Portekiz, Polonya, İsveç, Finlandiya ve İrlanda.

¹² Avusturya, İspanya, Portekiz, Polonya, İsveç ve İrlanda.

¹³ Danimarka, Macaristan, Çek Cumhuriyeti, Slovak Cumhuriyeti, Estonya, Litvanya, Letonya, Slovenya ve Bulgaristan.

ulusal gümrük kanunları kapsamında gümrük yaptırımlarıyla ilgili düzenlemelere yer verilmiş ancak AB-8'de¹⁴ böyle bir düzenleme yoktur. AB-27'de¹⁵ hapis cezasının üst sınırı 2-15 yıl arasında değişmektedir. AB-10'da¹⁶ yargı yoluna başvurmaksızın, idari çözüm yoluna gidilebilmektedir. AB-17'de¹⁷ tüzel kişilere, AB-10'da¹⁸ ise temsilcilere gümrük yaptırımı uygulanmaktadır. Çoğu ülkede para cezaları özel kurallara bağlanmamış olup, genellikle günlük oran ya da kayba uğratılan gelirin yüzdesi şeklinde tespit edilmektedir¹⁹.

5. UYUMLAŞTIRILMAMIŞ GÜMRÜK İHLALLERİ VE YAPTIRIMLARININ OLUMSUZ ETKİLERİ

AB'de gümrük ihlali oluşturan fiillerin farklı şekilde tanımlanması ve farklı yaptırım rejimlerine tabi tutulması, önemli bir problem oluşturmaktadır (EC, 2013d:16). Bu bağlamda, AB'nin uluslararası yükümlülükleri, AB'nin ve AGB'nin idaresi, diğer AB politikalarının uygulanması ve ekonomik operatörler alanı bu problemden olumsuz yönde etkilenmektedir (EC, 2013d:17; Collava, 2014).

5.1. AB'nin Uluslararası Yükümlülükleri

ABD, Hindistan ve Brezilya başta olmak üzere, DTÖ üyeleriyle yürütülen ticari ilişkilerde farklı ve taraflı hareket edildiği yönündeki eleştirilerin hareket noktalarından biri de gümrük ihlalleri ve yaptırımlarının AB düzeyinde uyumlaştırılmamış olmasıdır. GATT(1994), Anlaşmaya taraf ülkelere; gümrük işlemleri, ödeme şekilleri, taşıma, sigorta, eşyanın kullanım şekli gibi konularda paydaşların arasında ulaşabileceği yollarla yayınlanması gereken hukuki düzenlemelerin yeknesak, tarafsız ve tutarlı uygulanması yükümlülüğü getirmektedir (X:3(a) maddesi). Ancak AB ülkeleri, farklı gümrük denetimi ve yaptırım rejimlerine sahip olmaları nedeniyle, yeknesak olmayan idari uygulamalar gerçekleştirmektedirler (WTO, 2006:79).

AB'nin uluslararası yükümlülükleriyle ilgili eleştirilen diğer bir konu da Dünya Gümrük Örgütü himayesinde yürütülen ticaretin basitleştirilmesi ve etkin denetimiyle ilgili uygulamalarıdır. Uluslararası ticaretin basitleştirilmesi yönündeki çabaların hukuki dayanağını oluşturan Revize Kyoto Sözleşmesi'nin "H" Nolu Özel Ekinde, gümrük ihlalleriyle ilgili çeşitli standartlara uyulması, taraf ülke veya organizasyonların yükümlülükleri arasında sayılmıştır (wcoomd.org, 2016). Ne var ki AB'de gümrük yaptırımlarıyla ilgili şeffaflığın olmayışı ve uygulamaya ilişkin hukuki belirsizliğin, dünya ticaret hacmindeki artışa paralel olarak mevcudiyetini korumaya ve artmaya devam edeceğinin öngörülmesi (EC, 2013d:30), ciddi bir endişe kaynağı oluşturmaktadır.

5.2. AB/AGB'nin İşleyişi

¹⁴ Lüksemburg, İspanya, Portekiz, Polonya, Macaristan, İsveç, Litvanya, Letonya.

¹⁵ Hapis cezası üst sınırı Finlandiya ve Malta'da 2 yıl; Kıbrıs'ta 3 yıl; İspanya'da 4 yıl; Belçika, Lüksemburg, Yunanistan, Portekiz, Polonya, İrlanda ve Slovenya'da 5 yıl; Hollanda ve İsveç'te 6 yıl; Birleşik Krallık ve Avusturya'da 7 yıl; Danimarka, Macaristan, Litvanya ve Letonya'da 8 yıl; Almanya, Fransa, İtalya, Estonya ve Bulgaristan'da 10 yıl; Çek Cumhuriyeti ve Slovak Cumhuriyeti'nde 12 yıl; Romanya'da 15 yıldır.

¹⁶ Fransa, Belçika, Lüksemburg, Hollanda, Birleşik Krallık, İrlanda, Estonya, Malta, Kıbrıs, Bulgaristan.

¹⁷ Avusturya, Belçika, Lüksemburg, Hollanda, Danimarka, İspanya, Portekiz, Polonya, Macaristan, Finlandiya, İrlanda, Estonya, Litvanya, Slovenya, Kıbrıs, Bulgaristan, Romanya.

¹⁸ Almanya, Fransa, İtalya, Birleşik Krallık, Yunanistan, Çek Cumhuriyeti, Slovak Cumhuriyeti, İsveç, Letonya, Malta.

¹⁹ Para cezaları Romanya ve İrlanda'da 2.000 Euro; Kıbrıs'ta 2926 Euro; Estonya'da 3.200 Euro; Almanya, Avusturya ve Fransa'da 5.000 Euro; Malta'da 5.823 Euro, Slovenya'da 16.692 Euro; Hollanda'da 45.000 Euro; Slovak Cumhuriyeti'nde 75.000 Euro; Çek Cumhuriyeti'nde 140.000 Euro; Macaristan'da 0,5 katı; Birleşik Krallık'ta 1 katı ve 2839 Euro; Danimarka'da 2 katı; Bulgaristan'da 2,5 katı; İtalya, Belçika, Lüksemburg, Yunanistan'da 10 katı; Portekiz'de 600 gün karşılığı ve Polonya'da 720 gün karşılığı olarak uygulanmaktadır.

Farklı yaptırımlar rejiminin bulunması, hem üye ülkelerin gümrük idarelerinin tek bir birim gibi davranmasını engellemekte (Lyons,2015:140; EC, 2013d:31) hem de gümrük vergilerinin Birliğin öz kaynakları arasında yer alması nedeniyle, AGB'nin etkin bir şekilde işleyişini engellemektedir (Anaboli, 2010:390). Nitekim AB Mahkemesi bir kararında²⁰, Birlik hukukunun çiğnenmesi halinde üye ülkelerin adli veya idari nitelikli yaptırım tipini seçmede özgür olsa da, uygulanacak cezanın etkili, caydırıcı, orantılı ve ulusal hukukun ihlali halinde uygulanacak olan cezaya eşit olması gerektiği vurgulanmıştır.

Gümrük ihlalleri ve yaptırımlar konusunda üye ülkelerin farklı düzenlemelere gitmesinin önemli bir sonucu illegal ticaret açısından zafiyet oluşması ve sağladığı avantaj dolayısıyla ticaretin gümrük mevzuatının daha esnek uygulandığı giriş noktalarına yönelmesidir (EC, 2013d:26). Ticaret sapması olarak da ifade edilen bu zafiyetin sağladığı avantaj, ekonomik operatörlerin gümrük yaptırımlarıyla karşılaşma ihtimalinin düşük olması veya uygulanacak yaptırımın diğer üye ülkelere göre daha düşük seviyede kalmasıdır. Uyumlaştırılmamış gümrük yaptırımları, olağan ticaretin yerini illegal ticaretin almasına yol açarak uyumlu operatörlere zarar vermekte ve oluşturduğu dengesizlikler kayıt dışı ekonomiyi artırmaktadır (EC, 2013d:45). Bu durum ayrıca, gümrük vergilerinin tamamen veya kısmen toplayamama riskine yol açması nedeniyle, hem gelir kalemi olması (Karluk, 2005:616) nedeniyle AB Bütçesini, hem de AB bütçesine yapılması gereken katkıların kendi bütçelerinden karşılanması (europarl.europa.eu, 2016) ve tahsilat zamanını farklılaştırması (EC, 2013d:22) nedeniyle ulusal bütçeleri olumsuz etkilemektedir.

Aşağıdaki tabloda AB Bütçesinin gelir kaynakları ve oransal dağılımı yer almaktadır.

Tablo 1. 2007-2014 AB Bütçesi Gelir Kalemleri ve Oransal Dağılımı* (Milyon Euro / %)

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
1- Üye Ülke Katkıları	93.414,5	93.886,2	94.378,7	103.415,6	103.216,9	112.976,4	124.378,3	116.531,8
<i>1.a-GSMH payı</i>	<i>73.914,7</i>	<i>74.477,3</i>	<i>81.982,5</i>	<i>91.066,8</i>	<i>88.414,3</i>	<i>98.163,0</i>	<i>110.194,6</i>	<i>99.075,6</i>
<i>1.b- KDV payı</i>	<i>19.440,8</i>	<i>19.007,7</i>	<i>12.796,2</i>	<i>12.470,5</i>	<i>14.798,9</i>	<i>14.871,2</i>	<i>14.019,7</i>	<i>17.667,4</i>
<i>1.c-Düzeltilmeler (+/-)</i>	<i>59,00</i>	<i>401,20</i>	<i>-400,00</i>	<i>-121,70</i>	<i>3,70</i>	<i>-57,80</i>	<i>164,00</i>	<i>-211,20</i>
2-Geleneksel Kaynaklar	16.573,0	17.282,9	14.528,2	15.659,3	16.777,7	16.453,4	15.365,3	16.429,5
<i>2.a-Tarım vergileri</i>	<i>1.872,1</i>	<i>1.703,5</i>	<i>0,0</i>	<i>0,0</i>	<i>0,0</i>	<i>0,0</i>	<i>0,0</i>	<i>0,0</i>
<i>2.b-Şeker vergileri</i>	<i>-40,9</i>	<i>943,8</i>	<i>175,5</i>	<i>194,1</i>	<i>175,6</i>	<i>256,7</i>	<i>268,8</i>	<i>-25,2</i>
<i>2.c-Gümrük vergileri</i>	<i>20.266,2</i>	<i>20.396,6</i>	<i>19.195,5</i>	<i>20.684,9</i>	<i>22.194,7</i>	<i>21.681,1</i>	<i>20.218,3</i>	<i>21.998,0</i>
<i>2.d-Tahsilat gideri (-)</i>	<i>5.524,4</i>	<i>5.761,0</i>	<i>4.842,7</i>	<i>5.219,8</i>	<i>5.592,6</i>	<i>5.484,5</i>	<i>5.121,8</i>	<i>5.543,3</i>
3-Diğer Gelirler	7.575,5	10.415,3	8.718,6	8.720,4	10.005,4	10.110,7	9.760,0	10.978,8
4-Gelirler Toplamı	117.563,0	121.584,4	117.625,5	127.795,3	130.000,0	139.540,5	149.503,7	143.940,1
Üye Ülke Katkıları / Gelirler Toplamı	79,5	77,2	80,2	80,9	79,4	81,0	83,2	81,0
Geleneksel Kaynaklar / Gelirler Toplamı	14,1	14,2	12,4	12,3	12,9	11,8	10,3	11,4
Diğer Gelirler / Gelirler Toplamı	6,4	8,6	7,4	6,8	7,7	7,2	6,5	7,6
GSMH Payı / Üye Ülke Katkıları	79,1	79,3	86,9	88,1	85,7	86,9	88,6	85,0
GSMH Payı /	62,9	61,3	69,7	71,3	68,0	70,3	73,7	68,8

²⁰ AB Adalet Divanı'nın 21.09.1989 tarihli ve 68/88 No'lu Greek Maise davası.

Gelirler Toplamı								
KDV Payı / Üye Ülke Katkıları	20,8	20,2	13,6	12,1	14,3	13,2	11,3	15,2
KDV Payı / Gelirler Toplamı	16,5	15,6	10,9	9,8	11,4	10,7	9,4	12,3
Gümrük Vergileri / Geleneksel Kay.	91,7	88,5	99,1	99,1	99,2	98,8	98,7	100,0
Gümrük Vergileri / Gelirler Toplamı	3,5	3,6	3,1	3,1	3,2	2,9	2,6	2,9
Diğer Gelirler / Gelirler Toplamı	6,4	8,6	7,4	6,8	7,7	7,2	6,5	7,6

.Kaynak: http://ec.europa.eu/budget/figures/2007-2013/index_en.cfm (Erişim Tarihi: 5 Nisan 2016)'de yer alan veriler kullanılarak hazırlanmıştır. (*: 2007-2012 yıllarına ilişkin veriler AB-27, 2013 ve 2014 yıllarına ilişkin veriler AB-28'e aittir.).

AB bütçesi ağırlıklı olarak öz kaynaklar ile diğer gelir kalemlerinden oluşmaktadır. Öz kaynakların gelir kalemleri; katma değer vergisine (KDV) dayalı öz kaynaklar ve Gayrisafi Milli Hasıla (GSMH) üzerinden aktarılan paylardan oluşan üye ülke katkıları ile geleneksel öz kaynaklar olmak üzere iki ana başlık altında toplanmaktadır. Geleneksel öz kaynaklar; gümrük vergileri, tarım vergileri ve şeker vergileri gibi ithalattan alınan vergiler olup, hasılat üzerinden % 25 tahsilat gideri düşüldükten sonra AB bütçesine aktarılmaktadır. Diğer gelirler ise önceki yıl bütçesinden aktarılan tutarlar, Birliğin rekabet kurallarının ihlali nedeniyle firmalara kesilen para cezaları ve yapılan bağışlardan oluşmaktadır.

Tablo.1'de yer alan verilere göre gümrük vergileri geleneksel öz kaynaklar içinde % 88,5-100 oranında, AB bütçesi toplam gelirleri içerisinde ise % 2,6-3,6 oranında bir paya sahiptir. Buna karşın KDV üye ülke katkıları içinde % 11,3-20,8 oranında, AB bütçesi toplam gelirleri içerisinde ise % 9,4-16,5 oranında bir paya sahiptir. 2015 yılı verilerine göre AB bütçesine en büyük katkı % 21,36 oranı ile Almanya, % 15,72 oranı ile Fransa, % 12,57 oranı ile Birleşik Krallık ve % 11,48 oranı ile İtalya tarafından; en az katkı ise % 0,06 oranı ile Malta, % 0,13 oranı ile Kıbrıs ve % 0,15 oranı ile Estonya tarafından yapılmıştır (statista.com, 2016).

Gümrük vergisi ile anti-damping ve telafi edici vergilerin AB bütçesinin öz kaynakları arasında yer alması nedeniyle alana ilişkin usulsüzlükler, AB'nin mali çıkarlarının korunması bağlamında da değerlendirilmektedir. Bir çalışmada (Muller vd., 2013:11), 2011'de gümrüklerde tahsil edilmesi öngörülen ve tahsil edilen vergiler arasındaki hileli fiiller ve usulsüzlükler nedeniyle oluşan farkın 387 Milyon Euro olduğu, sadece sigara kaçakçılığı dolayısıyla AB Bütçesindeki 10 Milyon Euro (Euopol, 2012:52; Muller vd., 2013:11, 40) civarındaki gelir kaybı dikkate alınarak, gümrüklerle ilgili rapor edilenden çok daha fazla gelir kaybının olabileceği ifade edilmektedir.

AB'de gümrüklerle ilgili yapılan reformlar ve etkin uygulama, gümrük vergileriyle ilgili açıktan kaynaklanan, beyan edilmemiş veya illegal ithalatın beslediği kayıt dışı ekonomiyi küçültmektedir (Muller vd., 2013:13). Bu nedenle AB bütçesiyle ilgili Komisyon tarafından yapılan denetimlerde, üye ülkelerce uygulanan gümrük denetimi stratejisine önem verilerek ve gümrük idarelerince yapılan denetimler yakından izlenmektedir.

5.3. AB'nin Diğer Politikaları

AB'de gümrük ihlalleri ve yaptırımlarının uyumlaştırılmamış olmasının, AB'nin diğer politika alanlarına da olumsuz etkisi bulunmaktadır. Tek pazarın işleyişi için ulusal gümrük idareleri; tarife dışı

ticaret politikaları, ürün güvenliği, çevrenin korunması, ozon tabakasını incelten maddelerin ticareti, canlı ve bitki türlerinin korunması, kültürel mirasın ve fikri mülkiyet haklarının korunması, çift kullanımlı maddelerin ve nükleer teknoloji ticaretinin kontrolü gibi alanlara ilişkin gümrük denetimi yapmaktadırlar(EC, 2013d:24).

Bu alanlara ilişkin gümrük ihlallerine farklı yaptırımların uygulanması sonucu ilgili ortak politikaların tehlikeye girmesi kaçınılmaz olacaktır. Gümrük yaptırımlarının yasal çerçevesinin yetersiz olduğu belirtilen bir çalışmada (Hobbing, 2011:9; EC, 2013d:25) bu durumun, AGB'nin sınırlarının etkin yönetilmemesinin nedeni görülmektedir.

AB politikalarının uygulanması, denetimi ve ihlallerin yaptırıma bağlanması açısından Birlik düzeyinde yapılan ve örnek alınabilecek düzenlemeler vardır. Örneğin tarım ve balıkçılık konusunda iade ve sübvansiyonlarla ilgili şartlara veya yükümlülöklere uyum konusunda 3665/87 sayılı Tüzük (OJ, 14.12.1987, L 351), tıbbi ürünlerin piyasa denetimiyle ilgili 658/2007 sayılı Tüzük (OJ, 15.6.2007, L 155), çevre konusunda 2008/99/EC sayılı Direktif (OJ, 6.12.2008, L 328) ve gemi kaynaklı kirlilik konusunda 2005/35/EC sayılı Direktif (OJ, 30.9.2005, L 255) hükümleriyle Birlik düzeyinde uygulanacak yaptırımlara yer verilmiştir (EC, 2013d:14).

5.4. Ekonomik Operatörler Alanı

Uyumlaştırılmamış gümrük yaptırımları, her bir ekonomik operatör ve piyasanın bütünü üzerine olumsuz etki doğurabilmektedir. AB içindeki farklı yetki alanları nedeniyle aynı gümrük ihlali farklı türde ve derecede yaptırımlara tabi tutulduğundan ve bazı fiiller için yaptırım uygulanmaması bile söz konusu olabildiğinden, Avrupa firmaları arasındaki rekabet açısından eşit olmayan uygulamalar ortaya çıkabilmekte, yasalara uyan ticaret erbabı için hem fikri mülkiyet haklarının korunmaması hem de ilave maliyetler, ödenmemiş vergi ve cezaların faizleri ile yaptırımların belirsizliği nedeniyle olumsuz etki doğabilmektedir (Tusveld vd., 2016:47). Ekonomik operatör alanıyla ilgili sonuçlar; ticaret akımının daha esnek gümrük uygulamalarının gerçekleştiği giriş noktalarına yönelmesi, gümrük yaptırımlarının hafif uygulandığı ölkelerin neden olduğu haksız avantaj, gümrük uyumuyla bağlantılı elde edilen yetkilendirilmiş ekonomik operatör statüsünün eşit olmayan şekilde elde edilmesi ve danışmanlık ve avukat ücretleri gibi ilave maliyetler konusundaki belirsizlik şeklinde ortaya çıkmaktadır (EC, 2013d:25).

Yetkilendirilmiş yükümlü statüsünün kaybedilmesinin, tekrar elde edilmesi için daha uzun bekleme süreleri ve maliyetlerdeki artış ve cezalar nedeniyle bu yetkinin daha zor elde edilmesinin ekonomik operatörler arasında rekabet eşitsizliği oluşturacağı açıktır. Bu yetkiyi kaybeden yükümlüler daha sık gümrük denetimine tabi tutulabilmekte veya statüsü değişen ekonomik operatörler ile iş yapacak üçüncü kişiler iş ilişkilerini sonlandırabilmektedirler (Tusveld vd., 2016:50). Ekonomik operatörler, gümrük işlemleriyle ilgili basitleştirme ve kolaylıklardan yararlanmayı sağlayan yetkileri elde etmek için, gümrük ihlalleri ve yaptırımlarının farklı uygulandığı ölkeler bakımından ilave masraflara katlanmak durumunda kalabilmektedir (EC, 2013d:27). Bunun temel nedeni, yetki belgelerinin elde edilebilmesi amacıyla gümrük işlemleriyle bağlantılı güvenlik şartlarının karşılanması ve geçmiş belirli bir döneme ilişkin iyi bir sicile sahip olunmasıdır. Hukuki belirsizlik, mevzuata uyum gösteren ekonomik operatörler için tüm üye ölkelerin gümrük ihlallerini ve yaptırımlarını bilmek ve bunlara uyum göstermek anlamına

gelir ki bu da ilave masrafla mümkündür (Lyons, 2015:141). Yapılan bir araştırmaya (EC, 2013d:30; EC 2007:4) göre düzenlemelere uymak, ortalama olarak, büyük şirketlerin 1 Euro, orta ölçekli şirketlerin 4 Euro, küçük ve mikro ölçekli işletmelerin 10 Euro masraf yapması anlamına gelmektedir.

6. TASLAK DİREKTİF

AGB'nin kurulmasıyla birlikte Birlik düzeyinde tarife, kıymet ve menşe ve gümrükçe onaylanmış işlem veya kullanım şekliyle ilgili konularda uyumlaştırılmış kurallar uygulansa da, gümrük ihlalleri ve yaptırımları konusu ulusal uygulamalara bırakılması nedeniyle uyumlaştırılmış alanda kalmıştır. Alana ilişkin somut bir adım olarak genel, özel ve işlevsel amaçları (EC, 2013d:32; Tusveld vd., 2016:55) olan Taslak Direktif 2013'ün sonlarında ancak yayınlanabilmiştir. Taslak Direktif'in genel amacını gümrük mevzuatının etkin bir şekilde uygulanması oluşturmaktadır. Özel amacı, AB'nin uluslararası yükümlülüklerine ileri derecede uyumun sağlanması, gümrük ihlalleri ve yaptırımları için hukuki bir zemin oluşturulması ve ekonomik operatörler sahasının güçlendirilmesidir. İşlevsel amacı ise gümrük yaptırımı uygulanmasını tetikleyecek unsurlarla ilgili yeknesaklığın sağlanması, ihlal tipine uygun düşen benzer yaptırım türlerine ulaşılması ve diğer ülkelerde gümrük işlemlerini gerçekleştirmeye istekli firmalara yönelik farklı yaptırım rejimlerinden kaynaklanan maliyet ve engellerin azaltılmasıdır. Taslak Direktif, esasında, etkisi ulusal sınırların ötesine geçmesi nedeniyle, geçmiş çabaların ötesinde gümrük ihlalleri ve yaptırımlarının Avrupalılaşması amacını gerçekleştirecek bir vasıta (Anaboli, 2010:391).

Taslak Direktif kapsamında gümrük ihlalleri BGK kapsamında getirilen maddi ve şekli yükümlülüklerle ilgili olarak; kusur durumuna bakılmaksızın işlenen gümrük ihlalleri (3. madde), ihmal yoluyla(taksirle) işlenen gümrük ihlalleri (4. madde) ve kasten işlenen gümrük ihlalleri (5. madde) olmak üzere üç farklı kategoride düzenlenmiş ve karşılığında öngörülen yaptırımlar da eşyanın gümrük değerinin belirli bir yüzdesi(misli) ile 45.000 Euro'ya kadar maktu şeklinde (9-11. maddeler) para cezası olarak düzenlenmiştir. Ayrıca; Taslak Direktif içeriğinde; tahrik, yardım, azmettirme ve teşebbüs (6. madde), hata (7. madde), yaptırımların etkin uygulanması ve yetki (12. madde), zamanasımı (13. madde), içtima (14. madde), yetki alanı (15. madde), üye ülkeler arasında işbirliği (16. madde), el koyma (17. madde), raporlama (18. madde), geçiş dönemi (19. madde) yürürlük (20. madde) ve hitap (21. madde) hükümlerine yer verilmiştir. Taslak Direktif'in kapsamının, yürürlüğe girmeden önce, paydaşlardan sağlanan görüşler doğrultusunda güncellenmesi söz konusu olacaktır.

Taslak Direktif'in mevcut hali, çeşitli yönleriyle eleştirilmektedir. Bu eleştirilerin önemli bir kısmı uyumlaştırma konusu ihlal ve yaptırımların adli veya idari alana ilişkin olup olmadığıyla ilgilidir. Taslak Direktif, temelde idari ihlaller ve idari yaptırımları kapsamakta ve ceza hukuku kapsamına giren adli yaptırımlar, Taslak Direktif kapsamında yer almamaktadır (Lyons, 2015:138). Ancak yaptırımların etkin uygulanması ve idarenin yetkisini düzenleyen hüküm, bazı hallerde yaptırımın türünün ve derecesinin belirlenmesinde üye ülkelere yetki vermesi nedeniyle, adli veya idari yaptırımlar arasında seçenek mi sunulduğu, hangi durumların bu amaçla göz önünde bulundurulacağı ve yaptırımı hafifletici veya ağırlaştırıcı nedenlerin neler olduğu konusu açık değildir (Tusveld vd., 2016:61). Yine, çoğu AB üyesi ülkede bir yaptırım olarak da uygulanan el koymanın amacı ve niçin geçici bir tedbir olduğu açıkça

ifade edilmemiştir (Tusveld vd., 2016:73). Taslak Direktifin, ye lkelerin durum değerlendirmesi yaparak yaptırım türünü seğmesine izin veren hükmünde (12. madde), yaptırım türü ifadesinden, yaptırımın hem adli hem de idari olduğu anlaşılabileceğinden, Taslak Direktif'te adli yaptırımların mı yoksa idari yaptırımların mı uyumlaştırıldığı, yoksa buna ye lkelerin mi karar vereceği açık değildir (Tusveld vd., 2016:65). Netice itibarıyla, olasılıklar olmakla birlikte, Taslak Direktif esas olarak idari nitelikteki yaptırımları konu almaktadır. Taslak Direktifte hapis cezası gibi adli yaptırım sayılan bir cezaya yer verilmemiş olması da bunu göstermektedir. Ceza hukuku çerçevesinde Taslak Direktif'te temel ceza hukuku ilkelerine yer verilmediği, yeterli düzeyde orantılılık ilkesinin gözetilmediği ve içeriğindeki yaptırımlar dışında, diğer czm yollarına yer verilmediği görülmektedir (Tusveld vd., 2016:61). Ayrıca, kasıt veya ihmale bağlı yaptırımların uyumlaştırılmasının aksine, kusursuz sorumluluğun kabul edilebilir bulunmaması, AB'nin kuruluş ilkeleri ve hukukun genel ilkeleri dikkate alındığında ciddi bir endişe kaynağı oluşurmaktadır (Tusveld vd., 2016:13).

Taslak Direktif, AB'nin diğer düzenlemeleriyle bağının açık olmaması sebebiyle de eleştirilmektedir (Tusveld vd., 2016:66). Örneğin BGK'nın 42. maddesinde yer alan yaptırımlarla ilgili uzlaşma hükmü Taslak Direktif'te yer almamaktadır ve bu durum iki düzenlemenin ileride çatışmasına yol açabilecektir. Yine Taslak Direktif'te yer almasa da, BGK, ye devletlere ihlalle ilgili olarak para cezası yanında, ihlalle bağlantılı bir yetkiyi iptal, askıya alma veya değiştirme şeklinde diğer yaptırımların kullanılmasına da olanak tanımaktadır.

Taslak Direktif, Birliğin mali çıkarları bağlamında yolsuzlukla mücadele konusundaki Taslak Direktif (EC, 2012:363) ile ne tür bir ilişki içinde olduğu da net ifade edilmemiştir. Yolsuzlukla mücadele konusundaki Taslak Direktif, gümrük işlemleriyle ilgili hüküm içermekte ve yaptırımlar konusunda ceza hukukundan yararlanmaktadır. Ancak gümrük ihlallerinin uyumlaştırılması konusundaki Taslak Direktif'te belirtilen gümrük ihlalleri, yolsuzlukla mücadele konusundaki Taslak Direktif'in de kapsamına girdiğinden (rneğin 3.1.i. maddesi), her iki Direktifin birlikte uygulanması halinde, özellikle kasten işlenebilen gümrük ihlalleri konusunda çatışma çıkması ve yeknesak uygulama konusunda problem yaşanması muhtemel görülmektedir (Tusveld vd., 2016:66). Ancak AB Komisyonu, Taslak Direktifin, Birliğin mali çıkarlarının ceza hukuku vasıtasıyla korunması için sahtekarlıkla mücadele konusundaki Taslak Direktif ile uyumlu olduğunu ifade etmiştir (europarl.europa.eu, 2016).

Taslak Direktif'e yöneltilen bir diğer eleştiri konusu da para cezalarının matrahına ilişkindir. Bu bağlamda gümrük değeri yerine kayba uğratılan vergi miktarı gözetilerek gümrük yaptırımların uyumlaştırılmasının daha doğru olacağı ifade edilmektedir (Tusveld vd., 2016:70). Gümrük değerine bağlı para cezası miktarının belirlenmesi, 4 Milyon Euro değerinde bir cihaz ithalinde yapılan basit bir hatanın gümrük ihlali sayılması nedeniyle cihazın değerinin %1 ila % 5'i arasında para cezası uygulanması örneğinde olduğu gibi, orantısız ceza uygulamasına neden olacaktır.

Taslak Direktif yürürlüğe girdikten sonraki 5 yıllık zaman süreci içerisinde izlenmesi ve değerlendirilmesi öngörülmektedir (EC, 2013d:7). Taslak Direktif, gümrük ihlalleri ve yaptırımlarının uyumlaştırılması bakımından AB-28 için önemli bir adım olacaktır. Ancak mevcut halinin kapsamlı değişikliğe uğrayacağı da açıktır. Ayrıca AB-28 içinde Taslak Direktif'ten yana olmayan lkeler de bulunmaktadır (Lyons, 2015:138).

7. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

AB, DTÖ 2014 yılı verilerine göre (WTO, 2015:27), yaklaşık 15.030 Milyar ABD Doları tutarındaki dünya ihracat hacminde 2.262 Milyar ABD Dolar ve % 15,1 payıyla; 15.118 Milyar ABD Dolar tutarındaki dünya ithalat hacminde 2.234 Milyar ABD Doları ve % 14,8 payıyla 2. sıradadır. Yine 2014 yılı verilerine göre (ec.europa.eu, 2016) AB'de, 2.000'den fazla gümrük idaresine, 152 milyon serbest dolaşıma giriş, 110 milyon ihracat ve 16 milyon transit olmak üzere, 278 milyon civarında gümrük beyannamesi verilmiştir. Belirtilen ticaret hacminin etkin ve kurallara uygun bir şekilde yürütülmesi gümrük mevzuatı kapsamına giren ortak ilke ve kuralların varlığını ve uygulanmasını gerektirmektedir. Ne var ki gümrük mevzuatının en önemli kısmını oluşturan ihlaller ve karşılığında öngörülen yaptırımların ulusal alana bırakılmış olmaları nedeniyle, üye ülkelere göre değişmektedir. AB mali çıkarları ve uluslararası ilişkileri, AGB'nin işleyişi ve gümrük idareleriyle muhatap olan kesim bakımından olumsuz etkilere neden olan bu durum, bir problem olarak kabul edilmekte ve çözüm için, gümrük mevzuatının diğer konularında olduğu gibi, Birlik düzeyinde kurala bağlanarak uyumlaştırılması hedeflenmektedir.

13 Aralık 2013'te yayınlanan Taslak Direktif, gümrük ihlalleri ve yaptırımlarının uyumlaştırılması konusunda atılan en somut adımlardan birini oluşturmaktadır. Taslak Direktif hükümleriyle, AB gümrük mevzuatını oluşturan düzenlemelerin ihlal edilmesi halinde uygulanacak idari yaptırımlar belirlenmiştir. Taslak Direktif'te yer verilen ihlaller, BGK ve bağlantılı mevzuatta yer alan yükümlülükleri kapsarken, bunlar için öngörülen yaptırımlar idari para cezaları olarak öngörülmüştür. Taslak Direktif kapsamında, ayrıca, üye ülkelerde farklı uygulanan, içtima, cezalandırma yetkisi, hata, zamanaşımı, elkoyma gibi konulara ilişkin ortak kurallar önerilmiştir.

Taslak Direktif eleştiriye açık bir durumdadır. Kavramların ve kapsamın yeterince açık olmaması, temel ceza hukuku normlarına yer verilmemesi ya da yeterli düzeyde ele alınmaması, AB'nin diğer hukuki düzenlemeleriyle bağının iyi kurulamaması ve para cezasının matrahının orantılılık ve hakkaniyetle uyuşmaması Taslak Direktif'e eleştiri olarak yöneltmek mümkündür. Taslak Direktif içeriğinde, yapılan değerlendirme ve analizler ile paydaşlardan alınan görüşler doğrultusunda önemli ölçüde değişiklik yapılması gerekmektedir.

8. KAYNAKÇA

Akbulut, Berrin (2010), *Türk Ceza Kanunu ile Kabahatler Kanununun Genel Hükümlerinin Yaptırım Hükümleri Dışında Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi*, Adalet Yayınevi, Ankara.

Anaboli, Panayota (2010), "Customs Violations and Penalties in Europe: Harmonization on the Horizon?", *Global Trade and Custom Journal*, Volume:5, Issue:9, (389-393).

Bayraktutan, Yusuf (2013), *Global Ekonomide Bütünleşme Trendleri Bölgeselleşme ve Küreselleşme*. 7. Baskı, Nobel, Ankara.

Collava, Claudio (2014), *Initial Appraisal of a European Commission Impact Assessment, Customs Infringement and Sanctions*, Brussels: Ex-Ante Impact Assessment Unit for the Committee on Internal Market and Consumer Protection (IMCO) of the European Parliament, European Union, Brussels.

Doğan, Naci (2004), On Yıllık Dönemde Gümrük Birliği'nin Etkileri ve Sonuçları Üzerine Bir Değerlendirme. *Mevzuat Dergisi*, Yıl: 7, Sayı: 79, (1-11).

<http://www.mevzuatdergisi.com/2004/07a/02.htm> (Erişim Tarihi: 13 Nisan 2016)

Ertürk, Emin (2006), *Uluslararası İktisadi Birleşmeler*. 4. Baskı, Alfa Aktüel, Bursa.

EC (2005), *Harmonisation of Administrative Penalties on the basis of the Modernised Customs Code*. Working Document TAXUD/121/2005, 18 Feb.2005, European Union, Brussels.

EC (2007), *Models to Reduce Disproportionate Regulatory Burden on SMEs*, Report of the Exper Group, European Union, Brussels.

EC (2012), *Proposal for a Directive of The European Parliament and of the Council On The Fight Against Fraud To The Union's Financial Interests By Means Of Criminal Law*, COM(2012) 363 final, European Union, Brussels.

EC (2013a), *Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council on the Union Legal Framework for Customs Infringements and Sanctions*, COM(2013)884 final, 2013/0432 (COD), European Union, Brussels.

EC (2013b), *Annex 1 to SAD Guidelines (TAXUD/1619/08 rev.3.4) Overview of European Union countries* (Last Revision Update November 2013), European Union, Brussels.

EC (2013c), *Commission Staff Working Document Impact Assessment Accompanying the Document*. COM(2013) 514 final Part 1/2, European Union, Brussels.

EC (2013d), *Commission Staff Working Document Impact Assessment*. SWD(2013) 514 final, Part: 2/2, IA Report: Annex 1 –B, European Union, Brussels.

EC (2015), *Commission Staff Working Document Statistical Evaluation of Irregularities Reported for 2014 Own Resources, Natural Resources, Cohesion Policy, Pre-accession and Direct expenditure*, SWD(2015) 156 final, European Union, Brussels.

EC(2016a),http://ec.europa.eu/taxation_customs/customs/customs_code/union_customs_code/uc/introduction_en.htm (20 Nisan 2016).

EC(2016b),http://ec.europa.eu/taxation_customs/customs/customs_duties/tariff_aspects/customs_tariff/index_en.htm (20 Nisan 2016).

ec.europa.eu (2016),

http://ec.europa.eu/taxation_customs/customs/policy_issues/facts_and_figures/eu_customs_union_unique_en.htm (21 Nisan 2016)

EP (2011), *Report on Modernisation of Customs (2011/2083(INI))*. Committee on the Internal Market and Consumer Protection (Rapporteur: Matteo Salvini)

EP (2007), Report on International Trade on Implementing Trade Policy through Efficient Import and Export Rules and Procedures (2007/2256(INI))(Rapporteur: Jean-Pierre Audy)

europarl.europa.eu (2016),

[http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/note/JOIN/2014/528788/IPOL-JOIN_NT\(2014\)528788_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/note/JOIN/2014/528788/IPOL-JOIN_NT(2014)528788_EN.pdf), 2, (19 Nisan 2016).

European Police Office (2012), *Europol Review General-Report on Europol Activities*, Luxembourg: Publications Office of the European Union.

Hatıplı, Mustafa (2012), Türkiye-AB Gümrük Birliği Antlaşması ve Antlaşmanın Türkiye Ekonomisine Etkileri. *Akademik Bakış Dergisi*, Sayı. 29, (1-14), <http://www.akademikbakis.org/eskisite/29/14.pdf> (13 Nisan 2016).

Hobbing, Peter (2011), *Customs Cooperation in the Area of Freedom, Security and Justice: The Role of Customs in the Management of the EU's External Border*. Brussels: Centre for European Policy Studies, http://aei.pitt.edu/32072/1/No_39_Hobbing_on_Customs_Cooperation.pdf, (21 Nisan 2016)

Karlık, Rıdvan (2009), *Uluslararası Ekonomi*, 9. Baskı, Beta, İstanbul.

Kesner, Marina (2010), The European Union Customs Union. *Financial Theory and Practice*, Volume.34, Issue.1, (99-100), <http://hrcak.srce.hr/file/75506> (Nisan 2016).

Lyons, Timothy (2015), 'A Customs Union without Harmonized Sanctions: Time for Change ?' *Global Trade and Customs Journal*, Volume.10, Issue.4, (136-142).

Machlup, Fritz (1977), *Economic Integration* The Macmillian Press Ltd., . London.

Muller, Patrice- Conlon, Gavan- Lewis, Mark- Mantovani, Iris (2013), *From Shadow to Formal Economy: Levelling the Playing Field in the Single Market*, European Parliament's Committee on the Internal Market and Consumer Protection, Official Journal of the European Union, European Union, Brussels.

Özbek, Veli Özer- Kanbur, Mehmet Nihat- Doğan, Koray-Bacaksız, Pınar-Tepe, İlker (2014), *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 5. Baskı, Ankara: Seçkin

PwC Belgium/PwC the Netherlands, et al. (2012). *Implementation of the Modernised Customs Code*. European Parliament's Committee on Internal Market and Consumer Protection, European Union, Brussels.

Seyitoğlu, Halil (1999), *Uluslararası İktisat*. 13. Baskı. Kurtiş Matbaası, İstanbul.

statista.com (2016),

<http://www.statista.com/statistics/316691/european-union-eu-budget-share-of-contributions/> (25.06.2016)

Şenyüz, Doğan (2015), *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*. 8. Baskı, Ekin, Bursa.

Tusveld, Ruud- Godel, Moritz, - Stoop, André- Van Der Kemp Matthijs (2016), *Analysis and Effects of the Different Member States' Customs Sanctioning Systems-Study for the IMCO Committee*. European Union, Brussels.

wcoomd.org (2016),

http://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/conventions/pf_revised_kyoto_conv/kyoto_new/spanh.aspx (28 Nisan 2016).

Weerth, Carsten (2013), Customs Sanctions of the EU-27: A Detailed Analysis and a Preview on the Modernized Customs Code of the EU and the European Union Customs Code, *Global Trade and Custom Journal*, Volume.8, Issue. 2, (42-52)

WTO (2006), *European Communities-Selected Customs Matters*, AB-2006-4 Report of the Appellate Body, No: WT/DS315/AB/R 13 November 2006, WTO, Geneva.

WTO (2015), *World Trade Report 2015*, WTO, Geneva.