



GÜMRÜK DENETİMİ : TÜRKİYE UYGULAMALARININ ANALİZİ CUSTOMS AUDIT: ANALYSIES OF TURKEY PRACTICES

Erkan Mustafa ÜYÜMEZ¹, Raşit GÜLTEKİN²

ÖZ

Dış ticaretteki nitelik değişimi ve hacim artışı, gümrük idarelerin görevlerinde de değişime ve gelişime neden olmuştur. Ülkeler arasındaki eşya hareketinin basit, hızlı fakat denetim altında gerçekleşmesi, ticaret politikası önlemlerinin etkin şekilde uygulanması, gümrük vergilerinin tam olarak tahsili ile çevre, tüketiciler, canlılar, kültürel miras ve fikri mülkiyet hakları gibi dış ticaretle bağlantılı unsurların korunması açısından ilgili kişilerce hem ulusal hem de uluslararası düzeydeki birçok ilke ve kuralın tam olarak yerine getirilmesi şarttır. Bu ilke ve kurallara uyumun sağlanması, ne ölçüde uyulduğunun tespiti ve gerekiyorsa yaptırıma bağlanması, gümrük işlemlerinin çeşitli aşamalarında belirli yöntemlerle yapılan gümrük denetimi yoluyla gerçekleşmektedir. Çalışmamızda, ülkemizdeki mevzuat düzenlemeleri göz önünde bulundurularak, kavramsal yönü, kapsamı, süreci, yöntemi ve denetime yetkili kişiler açısından gümrük denetimi analiz edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Dış ticaret, gümrük, gümrük vergileri, vergi denetimi, gümrük denetimi.

ABSTRACT

Transformation and growth in foreign trade area leads to change and development in the task of customs administrations as well. Besides the movement of goods among countries in a simply, rapidly manner but under the control, the effective implementation of trade policy measures and the properly collection of customs duties, protection of various foreign trade components such as environment, consumers, species, protection of cultural heritage and intellectual property rights depend on condition of fully implementation of national and international principles and rules by those who deal with. Ensuring compliance with these principles and rules, detection to what extent carried out imposing sanctions, if necessary are ensured by customs audit at the verious stage of custmos procedures and through certain

27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun (4458 s. Kanun) ilk halinde gümrük denetimi kavramına yer verilmiş ve kavram; “gümrük mevzuatına ve gereken hallerde gümrük gözetimi altındaki eşyaya uygulanacak diğer hükümlere uyulmasını sağlamak üzere eşyanın muayenesi, belgelerin varlığının ve gerçekliğinin kanıtlanması, işletme hesaplarının, defterlerinin ve diğer yazılı belgelerin tetkiki, nakil araçlarının kontrolü, bagajların ve kişilerin yanlarında ya da üstlerinde taşıdıkları eşyanın kontrolü, idari araştırmalar ve benzeri diğer işlemlerin yapılması gibi özel işlemlerin yerine getirilmesi” şeklinde tanımlanmıştır. Ancak, 18/6/2009 tarihli ve 5911 sayılı Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 1. maddesiyle yapılan değişiklikle kavram, gümrük kontrolü olarak değiştirilmiştir. Kanunun gerekçesinde terminoloji birliği sağlanmak için değişikliğe gidildiği ifade edilmiştir. Çalışmamızda, “vergi denetimi” kavramıyla paralellik taşıması için “gümrük denetimi” kavramının kullanılması tercih edilmiştir.

¹ Doç. Dr., Anadolu Üniversitesi, meyumez@anadolu.edu.tr

² Öğr. Gör., Trakya Üniversitesi, rasitgultekin@trakya.edu.tr

methods. In our study, considering the legislation in our country, the customs audit were analysed in terms of conceptual aspect, content, process, methods and authorized persons.

Key Words: *Foreign trade, customs, customs duties, tax audit, customs audit.*

Jel Classification: *H20, K40, M42*

1. GİRİŞ

Kıt kaynakların cevap veremediği ihtiyaçları karşılamak ve üretim fazlası kaynaklardan gelir elde etmek için yapılan ve dar anlamda, ülkeler arasında ithalat veya ihracat yoluyla gerçekleştirilen eşya ticaretini konu alan dış ticarete, gümrük vergileri yanında, eşya ve ülke bazında uygulanan ticaret politikası önlemleriyle ilgili, teknik ve karmaşık kuralların uygulanması gereklidir. Ülkemiz açısından bu kurallar ağırlıklı olarak gümrük mevzuatı, mali mevzuat ve dış ticaret mevzuatıyla düzenlenmiştir. Ayrıca, gümrük idareleriyle muhatap olan kişiler, duruma göre, mali mevzuat, kambiyo mevzuatı ve taşımacılık mevzuatı hükümlerine de uymak durumundadırlar.

Dış ticaret sürecinin önemli bir kısmı gümrük işlemleri sırasında gerçekleşmektedir. Gümrük işlemleri, her türlü madde, ürün veya değer olarak ifade edilen eşyaya, özet beyan işlemlerini de kapsamak üzere, gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanım şekli tayiniyle başlayan ve gümrük yükümlülüğünün ortadan kalkmasıyla sona eren bir dizi şekli ve maddi işlemden oluşmaktadır. Bir gümrük işlemi nedeniyle gümrük idareleriyle muhatap olan kişiler; gümrük idareleri ve ilgili diğer idareler tarafından yapılacak gözetim ve kontrollere tabi olmak, bu idarelerin tahsil edeceği her tür vergi, resim, harç ve ücretleri ödemek veya bunları teminata bağlamak ve ilgili mevzuatın uymayı zorunlu kıldığı her tür işlemi yerine getirmekle sorumludurlar.

Her ne kadar basit ve hızlı bir şekilde gerçekleşmesi arzu edilse de, hatalı veya hileli bir takım fiiller nedeniyle gümrük işlemlerinin muhataplarınca tam ve zamanında yerine getirilmemesi söz konusu olabilmektedir. Gerek gümrük işlemleriyle ilgili mevzuata uyumun artırılmasında gerekse olası aykırılıkların zamanında ortaya çıkarılarak önleyici ve caydırıcı etkinin sağlanmasında gümrük denetimi önemli bir işleve sahiptir. Kavram olarak, gümrük denetimi; “gümrük mevzuatı ve ilgili mevzuata uyulmasını sağlamak üzere gümrük işlemlerine konu eşya ve taşıma araçlarına uygulanan, eşyanın muayenesi, beyanname kapsamı verilerin ve elektronik veya yazılı belgelerin varlığının ve gerçekliğinin doğrulanması, işletmelerin hesap ve diğer kayıtlarının incelenmesi, taşıma araçlarının kontrolü, bagajların ve kişilerin yanlarında ya da üstlerinde taşıdıkları diğer eşyanın kontrolü ile resmi araştırmalar ve benzeri işlemleri” ifade etmektedir. Gümrük denetimi, gümrük denetimine yetkili kişilerce, gümrük mevzuatı ve ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde yapılmaktadır. Bununla birlikte üstlendikleri sorumluluk gereği gümrük personeli sayılmayan bazı meslek mensuplarınca da kapsamı sınırlı gümrük denetimi yapılabilmektedir.

Gümrük denetimi; özet beyanın verilmesi ve takibatı ile gümrük beyannamesinin kontrolü şeklindeki cari denetimler sırasında, eşyanın teslimi sonrasında ve kaçakçılık suçunu kapsayan olağandışı durumlarla ilgili olarak belirli aşamalar çerçevesinde, belge kontrolü, belge kontrolüyle birlikte eşyanın fiziki kontrolünü de kapsayan muayenesi, tarife pozisyonunun ve niteliğinin tespiti amacıyla eşyanın laboratuvar tahliline veya ekspertize gönderilmesi şeklinde kendine özgü yöntemler çerçevesinde yürütülmektedir. Mali ve teknik yönü ağır basan mevzuat düzenlemelerine uyumu hedef alan gümrük

denetiminin; ekonomik ve idari düzenin, kamu güvenliğinin ve tüketicinin, fikri mülkiyet haklarının, canlı türlerinin, kültürel mirasın ve çevrenin korunması ile taşımacılık işlemlerinin düzenli yapılmasıyla bağlantılı ekonomik, mali, sosyal ve hukuki amaçları bulunmaktadır.

Gümrük denetiminin anlaşılması ve kapsamlı bir mevzuat yığına dağılmış içeriğinin ana hatlarıyla ortaya konulabilmesi amacıyla, çalışmamızda ilk olarak gümrük işlemlerinin kavramsal çerçevesi incelenecektir. Ardından genel olarak denetim, vergi denetimi ve gümrük denetimi konuları ile doğrudan gümrük denetimiyle ilişkili yükümlülükler değerlendirilecektir. Son olarak da gümrük denetiminin aşamaları, gümrük denetiminde kullanılan yöntemler ve gümrük denetimiyle yetkili kişiler ele alınacaktır.

2. DIŞ TİCARET, GÜMRÜK VE GÜMRÜK İŞLEMLERİ

Geniş anlamda; “ülkeler arasında gerçekleştirilen mal ve hizmet ticaretinin tümü” (Gürsoy, 2006: 23; Kaya, 2011: 6; Kemer, 2005: 1; Hiç ve Gencer, 2004: 23) olarak tanımlanan dış ticaret, dar anlamda; “tek bir ülkenin ya da tek bir ülkede bulunan kişiler ile diğer bir ülkede/ülkelerde bulunan kişiler arasında gerçekleşen ve yalnızca mal(eşya) hareketlerini, yani, eşya ithalatını ve ihracatını kapsayan ticari faaliyettir” (Seyitoğlu, 1999: 3-9). Bu bağlamda dış ticaret temelinde gümrük işlemlerinden bahsedilebilmesi, ancak eşyanın yetkili bir gümrük idaresinde gümrük işlemine konu edilmesi halinde mümkündür.

Serbestleşmeye ve basitleştirilmeye yönelik uluslararası çabalara konu olan dış ticaret, bütünüyle ticari saiklerin etkisinde ve denetimsiz bir şekilde gerçekleşmemektedir. Ülkeler, başta mali olmak üzere, ekonomik, sosyal ve siyasal nedenlerle dış ticaretin işleyişine farklı yoğunlukta müdahale edebilmektedirler. Dış ticaretin bir ülke, ülke grubu ya da eşya bazında tamamen yasaklanmasına kadar varabilecek uygulamaları içeren bu müdahaleler, ülkelerin, bir bölümü eşyaya, diğer bölümü de eşyanın geldiği veya gittiği ülkeye (gümrük bölgesine) ilişkin uyguladıkları ticaret politikalarına dayanmaktadır. Dolayısıyla dış ticarete konu eşya üzerinden ülke, ülke grubu ya da eşya bazında alınan farklı gümrük vergileri, muafiyet uygulamaları ve teşvikler, miktar kısıtlamaları ve yasaklamalar, dış ticaretin denetim altında tutulmasını gerektirmektedir. Ayrıca; vergi rejimine bağlı olarak şekillenen belirtilen mali ve ekonomik konular yanında; ürün güvenliğinin, tüketici sağlığının, çevrenin, nesli tükenmekte olan canlıların, kültürel mirasın ve fikri mülkiyet haklarının korunması, çift kullanımlı eşyanın kontrolü, taşımacılık ve tedarik zincirinin sağlıklı işleyişinin sağlanması, terörizmle mücadele edilmesi ve salgın hastalıkların yayılmasının engellenmesi gibi gümrük işlemleriyle bağlantılı konularda, dış ticaretin gümrük işlemleri sırasında denetimini zorunlu hale getirmektedir.

Dış ticaret sürecinin ağırlıklı bir bölümünü oluşturan gümrük işlemleri, gümrüklerde gerçekleştirilmektedir. Gümrük; “bir ülkeye giren (veya ülkeden çıkan) mallardan alınan vergiler” ile “malların ülke sınırlarından giriş ve çıkışlarında denetimlerinin yapıldığı, vergilerinin tahakkuk ettirildiği kamu kuruluşu, gümrük idaresi” olmak üzere iki anlama sahiptir (Arda vd., 2003: 239-240). Türk Dil Kurumu(TDK) Genel Türkçe Sözlüğünde, Rumca kökenli olduğu belirtilen gümrük kavramı; “bir ülkeye giren veya bir ülkeden çıkan mal ve eşya üzerinden alınan vergi”, “bu verginin alınması işlemiyle uğraşan devlet kuruluşu” ve “sınır kapılarında denetim ve gözetim işlemlerinin yapıldığı yer” olmak üzere üç farklı şekilde tanımlanmıştır (TDK, 2016: www.tdk.gov.tr). Çekirdek ve ana kavram niteliği taşıyan

gümrük kavramından, “gümrük hattı”, “gümrük idaresi”, “gümrük vergisi”, “gümrük bölgesi” gibi birçok kavram ve deyim üretilmiştir (Tuncer, 2000: 3).

Gümrük işlemleri ise, “Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine (TCGB) eşya giriş çıkışını düzenleyen prosedürler kapsamında gerçekleştirilen faaliyetler ve bu faaliyetlere taraf olanların gerçekleştirdiği tüm işlemler” (Selen, 2013; 27) olup, esas olarak, 4458 s. Kanun ve bu Kanunun uygulanmasına ilişkin ikincil mevzuatla düzenlenmiştir. Gümrük işlemleri, temelde, gümrükçe onaylanmış işlem kullanım şekilleriyle ilgilidir. Dolayısıyla eşyanın gümrük hattından girişi ve/veya çıkışıyla ilgili gümrük idareleriyle muhatap kişilerin ve gümrük idarelerinin yerine getirdikleri tüm işlemler gümrük işlemlerini oluşturmaktadır. Belirtmeliyiz ki, özet beyana ilişkin yükümlülükler de gümrük işlemlerinin hareket noktasını oluşturması bağlamında gümrük idarelerince denetime tabi tutulmaktadır.

Gümrük işlemleri, gümrük idareleriyle muhatap kişiler açısından maddi ve şekli nitelikteki çeşitli ödevleri kapsamaktadır. Gümrük mevzuatında kişilerin maddi ödevleri, yükümlü ve gümrük yükümlülüğü temelinde açıklanmıştır. 4458 s. Kanunun 3. maddesine göre yükümlü; “gümrük yükümlülüğünü yerine getirmekle sorumlu tutulan bütün kişileri”, gümrük yükümlülüğü ise; “yükümlünün gümrük vergilerini ödemesi zorunluluğunu” ifade etmektedir. Gümrük denilince akla ilk gelen gümrük vergileri olsa da, gümrük idareleriyle muhatap kişilerin vergi ödemenin ya da teminata bağlamanın yanında, gümrük işlemlerine ilişkin oldukça teknik ve kapsamlı şekli ödevleri de yerine getirmeleri gerekmektedir. Nitekim 4458 s. Kanunun 4. maddesine göre bu kişiler, hem 4458 s. Kanuna ve bu Kanuna dayanılarak çıkarılan tüzük, kararname, yönetmelik hükümlerine, hem de diğer kanun, tüzük, kararnamelerde yazılı hükümlere göre yapılacak gözetim ve kontrollere tabi olmak; kanun, tüzük, kararname ve yönetmelik hükümlerinin uymayı zorunlu kıldığı her tür işlemi yerine getirmekle sorumludurlar. Gümrü idareleri de, uluslararası alanında yaşanan ve ülkemizi de etkileyen gelişmelere bağlı olarak değişim ve gelişim gösteren görevleri (Grainger, 2008: 18; Widdowson, 2007: 31) çerçevesinde, vergi toplamanın yanında, diğer alanlara ilişkin işlemlerin de tam ve zamanında yerine getirilmesini sağlamak durumundadırlar.

4458 s. Kanunda, kayıt ve belge düzenine uyma, bildirimde bulunma, gümrük idareleri tarafından süre verildiği hallerde bu sürelere uyma ve belge saklama gibi şekli yükümlülükler gümrük yükümlülüğü kapsamında ele alınmamıştır. Benzer şekilde, TCGB’ye girişin ve bu bölgeden çıkışın yetkili gümrük kapılarından yapılması, taşıtların gümrük denetimi bitmeden ve ilgili gümrük idaresinin izni alınmadan eşya ve yolcu almaması ya da indirmemesi, eşyanın gümrük idarelerinin belirlediği veya uygun gördüğü yerlerde boşaltılması veya aktarılması, özet beyan verilmesi, eşyanın gümrüğe sunulması, boşaltma listesi düzenlenmesi ve süresi içinde eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması gibi sayısı oldukça fazla olan ve genel yükümlülük sayabileceğimiz işlemler de gümrük yükümlülüğü kapsamında ele alınmamış, daha çok sorumluluk ya da zorunluluk olarak ifade edilmiştir.

3. GÜMRÜK VERGİLERİ

Genel olarak kamusal faaliyetlerin yerine getirebilmesi, bütçe dahilinde gelir elde edilmesine ve gider yapılmasına bağlıdır. Bütçe gelirleri içinde en büyük payı ise vergiler oluşturmaktadır (Aksoy, 1998: 140). Yakın döneme kadar vergilerin büyük bir kısmını, dış ticaret işlemlerine bağlı olarak alınan gümrük vergisi oluşturmaktayken (Bulutoglu, 2010: 62), günümüzde tarife indirimleri ve ticaretin serbestleştirilmesi

gibi nedenlerle gümrük vergisinin toplam vergi gelirleri, dolayısıyla, bütçe gelirleri içindeki payı oldukça düşmüştür.

Teorik çerçevede gümrük vergileri tanımlanırken daha çok eşyanın ülkeler/gümrük bölgeleri arasındaki hareketi üzerinde durulmuş ve kavram; “verginin konusunu oluşturan eşyanın ithalat, ihracat ya da transit şeklinde bir ülke sınırından geçişi sırasında miktar veya değer üzerinden alınan vergiler” (Tuncer, 2000: 4), “eşyanın yer değiştirmesi nedeniyle, sınırdan girişi, çıkışı veya geçişi sırasında miktarı veya değeri üzerinden alınan sınır vergileri ya da sınırdan alınan vergileri” (Bulut, 2007: 139-140), “eşyanın, gümrük bölge sınırından içeriye ve dışarıya yer değiştirmesi veya transit geçmesi hallerinde, uluslararası çevrenin öngörü ve gereksinimleri doğrultusunda, uluslararası ve ulusal hukuk çerçevesinde, miktar ve/veya kıymeti üzerinden alınan vergiler” (Derdiyok, 2013: 65) şeklinde tanımlanmıştır. Literatürde çeşitli tanımları yapılan gümrük vergileri (Çelik, 1999: 17; Saygılıoğlu ve Gerçek, 2007: 24; Sidal, 1966: 1; Dikmen, 1969: 241; Bulutoğlu, 1979: 239; Tuncer, 2001: 4-6), gümrük mevzuatında da tanımlanmıştır. Nitekim 4458 s. Kanununun, 5911 sayılı Kanunla değişik 3. maddesinin 8. ve 9. fıkralarına göre gümrük vergileri; “ilgili mevzuat uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümünü”, ithalat vergileri; “eşyanın ithalinde ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri ve tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ithalatta alınacak vergileri ve diğer mali yükleri” ve ihracat vergileri de; “eşyanın ihracatında ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri ve tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ihracatta alınacak vergileri ve diğer mali yükler”dir.

4. DENETİM, VERGİ DENETİMİ VE GÜMRÜK DENETİMİ

Literatürde farklı şekillerde tanımlanan (Tekin ve Çelikkaya, 2014: 25-27; Organ, 2008: 1-5) ve günlük konuşma dilinde de “araştırma, kovuşturma, soruşturma, inceleme, kontrol, teftiş, murakabe” gibi kavramlara karşılık gelen (Erdağ, 2006: 60) denetim kavramı, TDK Büyük Türkçe Sözlüğünde; “sağlama”, “kamu ya da özel bir kuruluşa ilişkin bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun saptanması ve rapor edilmesi amacıyla bir uzman birimi tarafından kanıt toplama ve değerlendirme süreci”, “tecimsel kuruluşlara ilişkin sayışımın(muhasebe işlemlerinin) düzeninde olup olmadığı, yasaları, tüzük ve yönetmeliklerine uygun bir yönde doğru olarak yürütülüp yürütülmediğini izlemek üzere yapılan inceleme ve denetleme”, “bir olay ya da işlemin istenilen biçimde gerçekleşmesini sağlamak için değişiklikleri düzenleme işi”, “veri denetleme sürecinde güvenilirlik ve geçerlik gerekçeleriyle ölçümlenmesi ve değişikliklerin egemenlik altına alınmasına ilişkin gözlem ya da ölçüm önlemlerinin tümü” şeklinde, ilgili olduğu alanlara bağlı olarak tanımlanmıştır (TDK, 2016: www.tdk.gov.tr). Denetim, basitçe, yapılan işlemlerin veya gerçekleştirilen eylemlerin daha önceden belirlenen ilke, kural ve uygulamalara uygunluğunun tespiti için yetkili kişi veya kuruluşlar tarafından yürütülen faaliyetler bütünüdür.

Denetimin spesifik bir boyutunu vergi denetimi oluşturmaktadır. Vergi denetimi; “vergi kanunlarından doğan ödevlerin yerine getirilip getirilmediğinin ve vergi borcunun zamanında ve gerçek tutarıyla ödenip ödenmediğinin vergi idaresi tarafından çeşitli teknikler ve yöntemler kullanılarak araştırılması, tespit

edilmesi ve sağlanmasıdır” (Tekin ve Çelikkaya, 2014: 47). Vergi denetimi yoluyla ilgili kişilerin vergi mevzuatına uyumu ile maddi ve şekli yükümlülükleri yerine getirme durumu mevzuatında öngörülen yöntemlerle araştırılmakta ve gerekiyorsa bu uyumun sağlanmasına yönelik çeşitli araçlar kullanılmaktadır. Vergi denetiminin amacı, vergi kanunlarında belirtilen ilke ve kurallara uygun hareket edilip edilmediğini, hile, hata veya usulsüzlükler nedeniyle kamu alacağı olan vergilerin tam ve zamanında tahsil edilip edilmediğini ortaya çıkarmak ve gerekiyorsa vergi alacağını güvence altına almaktır. Vergi denetiminin konusunu vergilendirmeye ilişkin işlemler oluşturmaktadır. Türk vergi sisteminde yer alan vergilere ilişkin işlemler temelde beyan esasına dayalı olarak yürütülmektedir. Vergilemede beyan usulünün esas alınmasının nedeni, vergilemeye ilişkin unsurların en iyi o vergilerin yükümlülükleri tarafından bilindiği varsayımına dayanmaktadır (Üstün, 2013: 13; Organ, 2008; 36). Ancak beyan usulü, yükümlülerin vergi kaçırma ya da vergiden kaçınma olasılığını artırması nedeniyle vergi denetiminin beyana dayalı vergiler üzerinde yoğunlaşmasına da neden olmaktadır. Vergi denetimine ilişkin ilke ve kurallar, gümrük idareleri tarafından tahsil edilenler için hariç olmak üzere, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununda (213 s. Kanun) ve ilgili ikincil mevzuatta düzenlenmiştir.

Gümrük idareleri tarafından tahsil ve takip edilen vergilerin denetimi ise hem vergi kanunu hem de usul kanunu niteliği taşıyan 4458 s. Kanun ve ilgili ikincil mevzuat temelinde yapılmaktadır. Ancak gümrük denetiminin salt vergi denetimi niteliğinde görülmesi, kapsamının oldukça dar tutulmasına yol açmaktadır. Bu nedenle gümrük denetimi kavramının anlaşılabilmesi için, 4458 s. Kanunun 3. maddesinin 12. fıkrasında tanımlanan “gümrük gözetimi” ve aynı maddenin 13. fıkrasında tanımlanan “gümrük kontrolü” kavramları göz önünde bulundurulmalıdır. Gümrük gözetimi; “gümrük mevzuatına ve gereken hallerde gümrük gözetimi altındaki eşyaya uygulanacak diğer hükümlere uyulmasını sağlamak üzere gümrük idareleri tarafından genel olarak uygulanan işlemlerdir”. Gümrük kontrolü ise; “TCGB ile diğer ülkeler arasında taşınan eşyanın giriş, çıkış, transit, nakil ve nihai kullanımını ve serbest dolaşımda bulunmayan eşyanın durumunu düzenleyen gümrük mevzuatı ve diğer mevzuatın doğru uygulanmasını sağlamak için gümrük idareleri tarafından yürütülen; eşyanın muayenesi, beyanname verileri ile elektronik veya yazılı belgelerin varlığının ve gerçekliğinin doğrulanması, işletmelerin hesap ve diğer kayıtlarının incelenmesi, taşıma araçlarının kontrolü, bagajların ve kişilerin yanlarında ya da üstlerinde taşıdıkları diğer eşyanın kontrolü ile resmi araştırmalar ve benzeri uygulamalardır.” Bu bağlamda gümrük denetimi, TCGB’ girişinden itibaren bu bölgeyi terk edene veya gümrük gözetiminden çıktığı ana kadar gümrük idaresi tarafından ilgili mevzuat hükümlerinin doğru uygulanmasını sağlamak amacıyla yerine getirilen gözetim, kontrol, inceleme, araştırma ve benzeri uygulamaların bütünüdür.

Gümrük denetimi, gümrük işlemlerini kapsamaktadır. Dolayısıyla gümrük idareleriyle muhatap kişilerin gümrük ve diğer mevzuat hükümleri çerçevesinde kendilerinin, taşıtlarının ve eşyalarının TCGB’ye girişine ve bu bölgeden çıkışına ilişkin yerine getirdikleri işlemler, gümrük denetiminin konusunu oluşturmaktadır. Gümrük denetimi yoluyla, gümrük işlemleri sırasında veya sonrasında eşya, taşıtlar ve yolcularla ilgili yapılan beyanın, hesapların ve kayıtların ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğunun araştırılması, kontrol edilmesi ve gerekiyorsa sağlanması amaçlanmaktadır. Gümrük işlemlerine konu eşyanın talep edilebilirlik özelliğinin yüksek olduğu göz önünde bulundurulduğunda, ülke ve eşya bazında uygulanan önlemlerden veya yüksek vergilerden kurtulmak için yapılabilecek hukuka aykırı

fiillerin gümrük denetimiyle tespiti mümkündür. Ayrıca gümrük işlemlerine ilişkin şekli görevlerin yerine getirilme durumu da gümrük denetimi yoluyla ortaya çıkartılmaktadır.

Gümrük denetimi gümrük idareleriyle muhatap kişileri konu almaktadır. İthalatçılar, ihracatçılar, bedelsiz ithalat hakkını kullanan kişiler, yolcular, taşıt sürücüleri, beyan sahibi, temsilci, PTT idaresi, kargo şirketleri gibi gerçek ve tüzel kişiler gümrük idareleriyle muhatap olduklarından gümrük denetimine tabi tutulmaktadır. Ayrıca 4458 s. Kanununun 181-194. maddelerine göre gümrük yükümlülüğünün doğduğu kabul edilen çeşitli hallerde; beyanda kullanılan verilerin yanlış olduğunu bilen veya mesleği gereği bilmesi olağan kabul edilen dolaylı temsilciler, kanunen alınması gereken vergilerin kısmen veya tamamen tahsil edilememesi halinde beyanın yapılabilmesi için sağladığı verilerin yanlış olduğunu bilen veya bilmesi olağan kabul edilen kişiler, eşyanın kanuna aykırı olarak TCGB'ye girişini veya bu bölgeden çıkışını gerçekleştiren kişiler ve bu işlemlere iştirak edenler ile giriş veya çıkış işlemlerinin kanuna aykırı olduğunu bilen veya bilmesi olağan kabul edilen kişiler, kanuna aykırı girişe konu eşyayı elde eden, elinde bulunduran ve eşyanın kanuna aykırı giriş veya çıkış işlemine konu olduğunu bilen veya bilmesi olağan kabul edilen kişiler de müşterek ve müteselsil sorumlu kabul edildiklerinden gümrük denetimine tabi tutulabilmektedirler. Dolayısıyla maddi ve şekli ödevi olan ilgili tüm kişiler vergi denetimine konu olabilmektedir.

5. GÜMRÜK DENETİMİYLE İLGİLİ YÜKÜMLÜLÜKLER

Anlık/olağan gümrük denetimine tabi olan kişiler, dış ticarete konu eşyaya süresi içinde gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanım şekli belirlemek çerçevesinde, gümrük işlemleriyle ilgili her türlü işlemi yerine getirmek ve vergi, fon ve benzeri yükümlülükleri ödemek zorundadırlar. Belirtilen genel yükümlülüğün dışında, gümrük denetimi sırasında yetkili kişilere her türlü kolaylığın gösterilmesi, istenilen bilgi ve belgelerin verilmesi de zorunludur. Nitekim 4458 s. Kanununun 10-11. maddelerine göre gümrük işlemleriyle doğrudan veya dolaylı ilgisi bulunan bütün kişiler, gümrük idarelerinin talebi üzerine, gümrük işlemleriyle sınırlı bilgi ve belge talebini karşılamalı ve her türlü yardımı sağlamalıdır. Sonradan/olağanüstü yapılan gümrük denetimine tabi olanların da çeşitli yükümlülükleri bulunmaktadır. Örneğin Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Rehberlik ve Teftiş Yönetmeliğinin 15. ve 44-45. maddelerine göre ikinci kontrol, sonradan kontrol ya da ihbar üzerine yapılan denetimlere konu kişiler, istendiğinde para ve para hükmündeki kıymetli evrak ile her türlü eşyayı, kasa, depo ve ambarları, gizli de olsa bütün defter, belge ve verileri denetim elemanlarına göstermek, bu gibi unsurların sayımını ve incelemesini kolaylaştırmak, sözlü ve yazılı soruları cevaplamak, bilgi işlem sistemlerine, raporlama araçlarına, internet, intranet ve benzeri ağlar ile veri tabanlarına erişimi sağlamak, elektronik, manyetik ve benzeri bilgi işlem ortamlarındaki bilgiler ve kayıtları, sözlü veya yazılı talep halinde denetim elemanlarına göstermek, incelenmesine sunmak ve bunların asıl veya onaylı kopyalarını teslim etmek ve denetim faaliyetlerinin gereği gibi yürütülebilmesi için denetim elemanlarına yer temin etmek zorundadır. Denetim elemanları görevleri sırasında tüm resmi daire, kurum, kuruluş ve kamuya yararlı dernekler ile gerçek ve tüzel kişilerden her türlü bilgi, belge ve defterleri istemeye, bunları incelemeye ve örneklerini almaya, ilgililerden yazılı ve sözlü bilgi almaya yetkili olduklarından, ilgililerin istenilen bilgi, belge ve defterler ile elektronik kayıtlarını, bunların örneklerini noksansız ve gerçeğe uygun olarak vermek, yazılı

ve sözlü bilgi taleplerini karşılamak ve her türlü yardım ve kolaylığı göstermek yükümlülüğü vardır. Kaçakçılık suçu kapsamında yapılan denetimlerde de, 5607 s. Kanununun 19.3. maddesi gereği, kaçakçılığı izleme, önleme ve araştırmakla görevlendirilen kişilerin kaçakçılık fiilleriyle ilgili bilgi ve belge taleplerinin, savunma hakkına ilişkin hükümler saklı kalmak üzere, ilgili kişilerce eksiksiz olarak karşılanması zorunludur.

6. GÜMRÜK DENETİMİ SÜRECİ

Gümrük denetimi süreci, gümrük işlemleri sırasında ve gümrük işlemleri sonrasında yapılan denetim faaliyetlerinden oluşmaktadır. Gümrük işlemleri sırasında yapılan gümrük denetimi, ağırlıklı olarak, beyanın doğruluğunun kontrolünü kapsamaktadır. Bunun yanında, eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması öncesinde, elektronik ortamda verilen özet beyan üzerinden risk yönetimi temelinde yapılan kontroller ile özet beyan eksiklik ve fazlalığına ilişkin takibat da gümrük işlemleri sırasında yapılan denetim kapsamındadır. Gümrük işlemleri sonrasında yapılan gümrük denetimi ise; sonradan kontrol, ikinci kontrol ve ihbar üzerine yapılan olağanüstü denetimlerden oluşmaktadır.

6.1. Özet Beyana İlişkin Gümrük Denetimi

Gümrük işlemleri, özet beyanın verilmesi süreciyle başlayan ve eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulmasıyla devam eden bir dizi işlemde oluşmaktadır. Özet beyan, gümrük idarelerine, beyan konusu eşya hakkında emniyet ve güvenlik amaçlı risk analizi yapma olanağı vermektedir. Bu analiz sonucunda eşyanın TCGB'ye girişinin veya bölgeden çıkışının emniyet ve güvenlik yönünden ciddi bir tehdit oluşturduğu ve acil müdahale edilmesi gerektiği sonucuna varılırsa, gümrük idaresi tarafından özet beyanın tescilinden sonraki yirmi dört saat içerisinde eşyanın yüklenmemesi gerektiği yönünde ilgisine bildirimde bulunmaktadır. Diğer taraftan yapılan gümrük denetiminde özet beyanın hiç verilmediğinin, zamanında verilmediğinin, usulüne uygun doldurulmadığının veya muhteviyatı eşyaya göre eksiklik veya fazlalığın tespit edilmesi hallerinde, duruma göre, gümrük kabahati oluşabilmekte ve karşılığında idari yaptırım uygulanmaktadır.

6.2. Gümrük Beyanına İlişkin Gümrük Denetimi

Gümrük mevzuatıyla belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde eşyanın bir gümrük rejimine tabi tutulması talebinde bulunulması anlamına gelen gümrük beyanı, yazılı beyan veya diğer beyan şekillerinden biriyle yapılabilmektedir. Yazılı yapılan gümrük beyanı için normal usul ve basitleştirilmiş usul olmak üzere iki; diğer beyan şeklindeki gümrük beyanı için bilgisayar veri işleme tekniği yoluyla, sözlü olarak veya eşya sahibinin bu eşyayı bir gümrük rejimine tabi tutma isteğini ifade ettiği herhangi bir tasarruf yoluyla olmak üzere üç şekil söz konusudur. Gümrük beyanının, eşyanın beyan edildiği gümrük rejimini düzenleyen bütün bilgileri içermesi ve ekinde fatura, çeki listesi, taşıma belgeleri, işlenmiş tarım ürünleri beyan formu/analiz sonuç raporu, ithal eşyasına ait kıymet bildirim formu dışında, eşyanın tabi tutulmak istendiği rejimin işleyişiyle ilgili tarife uygulaması içeren, ticaret politikası önlemlerini düzenleyen, yükümlüye vergi avantajı sağlayan, eşyanın ayniyet tespiti için gerekli olan ve diğer kurumlarca yapılan kontroller için istenilen belgelerin yer alması gerekmektedir. Tescil edilmiş beyan, gümrük vergilerinin tahakkukuna esas tutulmakta ve ait olduğu eşyanın vergileri ve para cezalarından dolayı beyan sahibini bağlamaktadır.

Aşağıdaki tabloda 2008-2014 yıllarında gümrük idarelerine verilen ithalat ile ihracat işlemlerine ait gümrük beyannameleri sayısı verilmiştir:

Tablo 1. Beyanname Sayıları (Adet)

Yıllar	İthalat Beyannamesi	İhracat Beyannamesi	Toplam Beyanname
2008	2.265.738	2.306.836	4.572.574
2009	2.126.715	2.228.003	4.354.718
2010	2.921.035	2.515.745	5.436.780
2011	3.234.149	2.693.676	5.927.825
2012	3.176.841	3.078.591	6.255.432
2013	3.309.367	3.145.071	6.454.438
2014	3.327.892	3.316.430	6.644.322

Kaynak: GTB tarafından yayınlanan idari faaliyet raporlarında yer alan verilere göre tarafımızca hazırlanmıştır.

Tablo 1'e göre, 2014 yılında gümrük idarelerine verilen ithalat beyannamelerinin sayısı 2008 yılına göre %46,87, ihracat beyannamelerinin sayısı %43,77 ve toplam beyanname sayısı da %45,31 oranında artmıştır. Buna karşın, dünyada ekonomik krizin etkilerinin ortaya çıktığı 2009'da bir önceki yıla göre ithalat beyannamelerinin sayısı %6,14, ihracat beyannamelerinin sayısı %3,42 ve toplam beyanname sayısı da %4,76 azalmıştır.

Gümrük Yönetmeliğinin 180. maddesine göre beyanın kontrolü risk kriterlerine göre elektronik ortamda belirlenen dört farklı hat üzerinden gerçekleştirilmektedir. Bunlardan kırmızı hat; eşyanın muayenesiyle birlikte belge kontrolünün yapıldığı, sarı hat; muayeneye gerek görülmezsizin eşyaya ait beyanname ve eklerinin doğruluğunun ve birbiriyle uygunluğunun kontrol edildiği, mavi hat; eşyanın tesliminden önce belge kontrolüne veya muayeneye tabi tutulmadığı ve belge kontrolü ile gerekli görülmesi halinde muayenenin tesliminden sonra yapıldığı, yeşil hat ise; eşyanın belge kontrolüne veya muayeneye tabi tutulmadığı hattır.

Aşağıdaki tablolarda 2008-2014 yıllarında gümrük idarelerine verilen ve ithalat ile ihracat işlemlerine ait gümrük beyannamelerinin hatlara göre dağılım sayısı verilmiştir:

Tablo 2. Gümrük Beyannamelerinin Hatlara Göre Dağılım Sayısı (Adet)

YILLAR	KIRMIZI HAT			SARI HAT			MAVİ HAT		
	İthalat	İhracat	Toplam	İthalat	İhracat	Toplam	İthalat	İhracat	Toplam
2008	704.541	231.248	935.789	1.077.689	2.075.588	3.153.277	483.508	-	483.508
2009	606.321	215.327	821.648	1.116.151	2.012.676	3.128.827	404.243	-	404.243
2010	822.592	246.839	1.069.431	1.540.821	2.268.906	3.809.727	557.622	-	557.622
2011	817.177	231.229	1.048.406	1.739.819	2.173.197	3.913.016	677.153	289.250	966.403
2012	709.791	203.330	913.121	1.678.554	2.016.211	3.694.765	788.496	859.050	1.647.546
2013	620.271	219.608	839.879	1.794.326	1.981.706	3.776.032	894.770	943.757	1.838.527
2014	532.018	190.196	722.214	1.839.393	1.994.473	3.833.866	956.481	1.131.761	2.088.242

Kaynak: GTB tarafından yayınlanan idari faaliyet raporlarında yer alan verilere göre tarafımızca hazırlanmıştır.

Tablo 3. Gümrük Beyannamelerinin Hatlara Göre Dağılım Oranı (%)

YILLAR	KIRMIZI HAT			SARI HAT			MAVİ HAT		
	İthalat	İhracat	Toplam	İthalat	İhracat	Toplam	İthalat	İhracat	Toplam
2008	31,10	10,02	20,47	47,56	89,98	68,96	21,34	-	10,57
2009	28,51	9,66	18,87	52,48	90,34	71,85	19,01	-	9,28
2010	28,16	9,81	19,67	52,75	90,19	70,07	19,09	-	10,26
2011	25,27	8,58	17,69	53,80	80,68	66,01	20,94	10,74	16,30
2012	22,34	6,60	14,60	52,84	65,49	59,06	24,82	27,90	26,34
2013	18,74	6,98	13,01	54,22	63,01	58,50	27,04	30,01	28,48
2014	15,99	5,73	10,87	55,27	60,14	57,70	28,74	34,13	31,43

Kaynak: GTB tarafından yayınlanan idari faaliyet raporlarında yer alan verilere göre tarafımızca hazırlanmıştır.

Tablo 2 ve Tablo 3 birlikte değerlendirildiğinde, toplam gümrük beyannamelerinin; %16,45'i kırmızı hatta, %64,59'u sarı hatta ve %18,96'sı mavi hatta işlem görmüştür. İthalata ilişkin gümrük beyannamelerinin; %24,30'u kırmızı hatta, %52,70'i sarı hatta ve %23'ü mavi hatta; ihracata ilişkin gümrük beyannamelerinin %8,20'si kırmızı hatta; %77,12'si sarı hatta ve %14,68'i de mavi hatta işlem görmüştür. Diğer bir ifadeyle ithalata ilişkin her 100 beyannameden ortalama 53'ü sarı hatta, 24'ü kırmızı hatta ve 23'si mavi hatta; ihracata ilişkin her 100 beyannameden ortalama 8'i kırmızı hatta, 77'si sarı hatta ve 15'i de mavi hatta işlem görmüştür. Belirtilen tarih aralığında kırmızı hatta işlem gören beyanname sayısı azalış, sarı ve mavi hatta işlem gören beyanname sayısı ise artış gösterdiği ve risk yönetimi çerçevesinde beyanname kontrolünde belge kontrolü ve sonradan kontrolün ağırlığının arttığı görülmektedir. GTB verilerine göre 2010 yılında ithalat ve ihracat işlemlerinin toplam %91'inin gerçekleştiği 29 gümrük idaresinde muayene memuru başına; ortalama yılda 5.162 adet ve ayda 430 adet, sadece Halkalı Gümrük Müdürlüğünde aylık ortalama 880 adet, diğer gümrük idarelerinde ise yılda 416 adet, ayda 35 adet beyanname düşmüştür (GTB, 2011: 50). Yayınlanan bir raporda da, Halkalı Gümrük Müdürlüğü'nde muayene memuru başına günde ortalama 40 adet beyanname düştüğü, bunlardan yaklaşık 7'sinin kırmızı, 28'inin de sarı hatta işlem gördüğü belirtilmiştir (Ulu ve Arıcı, 2012: 75).

Gümrük denetiminin amacı gümrük ve sair mevzuat hükümlerinin tam olarak uygulanılmasını ve gümrük vergilerinin doğru ve zamanında ödenmesini sağlamak olduğuna göre, gümrük denetimiyle esasında gümrük beyanının doğruluğu ve beyana aykırılık halleri araştırılmaktadır. Bu bağlamda eşyanın gümrükçe onaylanmış işlem veya kullanım şekli, tarifesi, kıymeti ya da menşei ile sayı, baş, hacim, ağırlık gibi fiziki unsurları konusunda hatalı ya da hileli fiillerde bulunulması, ticaret politikası önlemleri çerçevesinde alınması gereken izin ve belgelerin alınmaması ya da alınmış gibi gösterilerek beyan edilmesi, beyana aykırılık hallerini oluşturmaktadır. Belirli nitelikteki eşyanın gümrük beyanı olmaksızın ve gümrük işlemine tabi tutulmadan gümrük bölgesine sokulmak istenmesi ya da bu bölgeden çıkarılmak istenmesi ise kaçakçılık suçunu oluşturmaktadır. Beyana aykırılık hallerinde ve eşyanın hiç beyan edilmemesi hallerinde, duruma göre, 4458 s. Kanun, 5607 s. Kanun ya da özel kanunlarda yer alan hükümler çerçevesinde idari ve/veya adli işlem başlatılmaktadır.

6.3. Eşyanın Teslimi Sonrası Gümrük Denetimi

İlgili rejime tabi tutulma şartlarının yerine getirilmesi ve eşyanın yasaklayıcı veya kısıtlayıcı önlemlere tabi olmaması şartıyla gümrük idareleri, gümrük beyannamesinin tescilinden sonra, beynamedeki bilgileri kontrol ederek veya belirli hallerde kontrol etmeksizin, eşyayı ilgisine teslim edebilmektedir. Bu durumda, eşyanın tesliminden sonra, beynamedeki bilgilerin doğruluğunun tespiti amacıyla beyanname, eşyanın ithalat veya ihracat işlemlerine veya sonraki ticari işlemlere ilişkin ticari belgeler ve veriler kontrol edebilmekte ve mümkünse, eşyanın muayenesi yapılabilmektedir. Eşyanın teslimi sonrasında yapılan gümrük denetiminin ikinci kontrol ve sonradan kontrol şeklinde iki başlık altında incelenmesi mümkündür.

6.3.1. İkinci Kontrol

Serbest dolaşıma giriş rejimine ilişkin gümrük beyannamelerinin ikinci kontrol işlemleri, bir süre, GTB merkez teşkilatı bünyesinde yer alan Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından yapılmıştır. 2012 yılından itibaren ikinci kontrol işlemlerinin daha hızlı ve etkin yürütülmesi ve gerektiğinde yükümlü nezdinde de inceleme yapılabilmesi amacıyla Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlükleri (GTBM) bünyesinde Kontrol Şubeleri (KŞ) kurularak ikincil kontrol işlemleri, sadece merkezden değil, bizatihi işlemlerin gerçekleştiği taşra gümrük idarelerinde de yapılmaya başlanmıştır (GTB, 2014: 82).

Aşağıdaki tabloda 2007-2014 yıllarında ikinci kontrol yoluyla gümrük denetimine tabi tutulan beyanname sayısı ve uygulanan idari para cezası tutarları verilmiştir:

Tablo 4. İkinci Kontrol Yoluyla İncelemeye Tabi Tutulan ve Tenkit Edilen Beyanname Sayısı (Adet) ve Kesilen İdari Para Cezaları (TL)

Yıllar	İncelemeye Tabi Tutulan Beyanname Sayısı	Tenkit Edilen Beyanname Sayısı	Ek Tahakkuk ve İdari Para Cezaları Tutarı
2007	2.501.379	2.404	27.812.687
2008	1.399.475	3.503	52.522.806
2009	1.189.190	2.321	68.458.045
2010	874.417	3.545	26.614.533
2011	1.198.865	2.302	35.387.824
2012	-	3.903	38.341.884
2013	-	-	12.620.863
2014	-	-	36.793.043

Kaynak: GTB tarafından yayınlanan idari faaliyet raporlarında yer alan verilere göre tarafımızca hazırlanmıştır.

Tablo 4'te yer alan verilere göre 2007-2011 yılları arasında 7.163.326 adet ithalat beyannamesi ön elemeye tabi tutulmuş ve 14.075 adedi tenkit edilerek 210.795.895 TL ek tahakkukları yapılmak üzere ilgili gümrük idarelerine bildirilmiştir. 2012 yılı içinde ikinci kontrol işlemleri sonucunda 3.903 adet ithalat beyannamesi tenkit edilmiş ve 2.843.999 TL gümrük vergisi, 2.548.014 TL KDV, 1.702.201 TL ÖTV, 178.651 TL anti-damping vergisi ve 1.620.135 TL diğer vergiler olmak üzere toplam 8.893.000 TL gelir eksikliği ve 29.448.884 TL ceza olmak üzere 38.341.884 TL ek tahakkuk yapılmıştır (GTB, 2013: 84). 2013 yılında yapılan ikinci kontrol işlemleri sonucunda da 5.940.526 TL gümrük vergisi, 4.099.657 TL KDV, 937.054 TL ÖTV, 498.964 TL anti-damping vergisi, 341.403 TL ek mali yükümlülük, 48.895 TL tarım payı, 20.259 TL damga vergisi, 16.452 TL TEV, 517.009 TL KKDF, 31.760 TL ilave gümrük vergisi ve 168.880 TL diğer vergiler olmak üzere toplam 12.620.863 TL ek tahakkuk yapılmıştır (GTB,

2014: 83). 2014 yılında ise KŞ tarafından 6.382.878 TL gümrük vergisi, 6.741.802 TL KDV, 805.316 TL ÖTV, 12.818.400 TL Antidamping vergisi, 4.047.617 TL ek mali yükümlülük, 39.690 tarım payı, 12.506 damga vergisi, 4.620.511 KKDF, 312.526 ilave gümrük vergisi, 981.796 TL diğer gelir kalemleri olmak üzere 36.763.043 TL ek tahakkuk yapılmıştır (GTB, 2015: 78). Netice itibarıyla, gümrük vergileriyle ilgili üç yıllık zaman aşımı süresi göz önünde bulundurulduğunda, GTB'nin merkez ve taşra teşkilatında yetkili birimlerince ikinci kontrol yoluyla yapılan gümrük denetimi, yığınla ve anlık işlem gören beyannamelerden kaynaklanan vergi kaybının tespitinde ve cezalı olarak tahsilinde önemli bir işlev görmektedir.

6.3.2. Sonradan Kontrol

Sonradan kontrol, gümrük idaresine yapılan beyanın doğruluğunun ve yapılan işlemlerin usulüne uygun olarak yapılmadığının hem gümrük işlemlerine ait hem de eşyanın beyan sahibine tesliminden sonraki ticari işlemlere ait belge ve kayıtların ilgili yerlerde kontrolüdür. Sonradan kontrol gümrük işlemleri için riskli olduğu tespit edilen kişi veya işlemleri de kapsayabilmektedir. Son halini 2008 yılı sonunda alan sonradan kontrol yoluyla yapılan gümrük denetimi Sonradan Kontrol ve Riskli İşlemlerin Kontrolü Yönetmeliği ve 1 Sıra No'lu Onaylanmış Kişi Statüsüne İlişkin Gümrük Genel Tebliği hükümleriyle düzenlenmiştir. Kişilerin gümrük vergileri karşısındaki durumu ve yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğinin tespiti amacıyla kapsamlı ya da sınırlı olarak yapılan sonradan kontrol işlemleri, planlı veya plansız denetim programları çerçevesinde GTB merkez denetim elemanları tarafından, sonradan kontrole tabi tutulacak beyan sahibine, söz konusu işlemlerle doğrudan ya da dolaylı olarak ticari yönden ilgili kişilere veya belge ve verileri ticari amaçla elinde bulunduran kişilere ait yerlerde yapılmaktadır. Ancak zorunlu hallerde sonradan kontrol işlemlerinin, belirtilen yerler dışında, gümrük idarelerinde ya da resmi dairelerde veya sadece şirket merkezlerinde yapılması da mümkündür. Sonradan kontrole tabi tutulacak kişiler ve/veya işlemler risk analizi kriterleri çerçevesinde belirlenerek, ilgisine, başlama tarihinden en az on beş gün önce bildirimde bulunmaktadır. Denetim sonucunda, gerekli hallerde, özellikle ihtilafli konular ile gümrük vergileri açısından önemli etkisi bulunan hususlar ile ilgili hukuki değerlendirmeleri içeren nihai bir görüşme yapılarak bir tutanak ve vergilendirmeye ilgili tespitlerin, vergi tutarı değişikliklerinin ve yol gösterici diğer tespitler ile denetime tabi tutulan kişilerin lehine ya da aleyhine olabilecek tüm hususların yer aldığı bir değerlendirme raporu düzenlenmektedir. Sonradan kontrol şeklinde yapılan gümrük denetimi sonucunda gerekli hallerde adli ve/veya idari işlem yapılabilmektedir. İstatistiksel açıdan bakıldığında 2013 yılında; 92'si program dışı olmak üzere 442 firmanın ithalat işlemleri ve 58 firmanın ihracat işlemleri (GTB, 2013: 84), 2014 yılında da 88'si program dışı olmak üzere 413 firmanın ithalat işlemleri ve 61 firmanın ihracat işlemleri (GTB, 2014: 79), sonradan kontrol kapsamında gümrük denetimine tabi tutulmuştur.

6.4. Olağandışı Gümrük Denetimi

TDK Genel Türkçe Sözlüğünde; “bir devletin yasalarına karşı gelerek yapılan ticaret” ve “vergi vermeden, düzen kullanarak yasalarca alım satımı yasak edilen nesnelere yurda sokma, yurttan çıkarma, gizlice alıp satma ve bundan bir kazanç sağlama eylemi” olarak tanımlanan kaçakçılık kavramı (TDK, 2015: www.tdk.gov.tr); akaryakıt, alkollü içki, tütün ve tütün mamulleri, oto/oto yedek parçası, kültür ve tabiat varlıkları, kıymetli taş ve maden, diğer emtia kaçakçılığı ile uyuşturucu madde, silah, mühimmat ve

göçmen kaçakçılığı şeklinde gerçekleşebilmektedir (Gökbunar, 2010: 108-115). 5607 s. Kanununun 4. maddesi göz önünde bulundurulduğunda kaçakçılık kavramı; “eşyanın, gümrük ve ilgili diğer mevzuat hükümleri uyarınca belirlenen gümrük işlemlerine tabi tutulmaksızın, gümrük bölgesi dışına çıkarılması ya da bu bölgeye sokulması” şeklindeki fiilleri ifade etmektedir. Örneğin, eşyanın belirlenen gümrük kapıları dışında bir yerden gümrük bölgesine sokulması ya da çıkarılması, gümrük kapılarından geçirilmesi esnasında gümrük işlemine tabi tutulmaması amacıyla beyan edilmemesi ya da kanuni limitlerin üstünde bir miktarda ya da kıymette eksik beyan edilmesi, transit rejiminde TCGB içinde bırakılması, ithal amacı dışında kullanılması, DİR ve GİR’de TCGB dışına çıkarılmış gibi gösterilmesi, aldatıcı işlem veya davranışlar yoluyla ithalat/ihracat yasaklarının veya kısıtlamalarının aşılması ya da gümrük vergilerinin hiç ödenmemesi veya eksik ödenmesi kaçakçılık fiili oluşturmaktadır. Ayrıca kaçak sayılan eşyanın bilerek alınıp satılması, taşınması ile saklanması da kaçakçılık sayılmaktadır. 5607 s. Kanununun 19. maddesiyle GTB personeli dışında, Emniyet Genel Müdürlüğü, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı personeli ve mülki amirler kaçakçılığı izlemek, önlemek ve araştırmakla görevlendirilmiştir.

Vergi denetimi türleri arasında sayılan aramalı incelemeye benzeyen olağandışı gümrük denetimleri çerçevesinde yapılan kaçakçılıkla ilgili arama ve el koymalar, gümrüklü sahalarda, gümrük mevzuatınca belirlenen kapı ya da yollar dışında başka yerlerden giriş-çıkış olması halinde bu yerlerde ve kaçak eşya bulundurulduğu yönünde şüphe veya ihbar bulunan yerlerde yapılmaktadır. Gümrük işlemleri sırasında tespit edilen aykırılıklarla ilgili olarak, duruma göre, gümrük idare amirleri ya da yardımcıları tarafından kaçakçılık fiili açısından da bir değerlendirme yapılmaktadır. 5607 s. Kanununun 9. maddesine göre kaçak eşya bulunduğu şüphe edilen her türlü kap, ambalaj veya taşıyıcıların ve kişilerin üzerlerinde yapılacak arama ve el koymalar 4/12/2004 tarihli ve 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu hükümlerine göre yerine getirilmektedir. Bu bağlamda 2014 yılı içinde Gümrükler Muhafaza Genel Müdürlüğü, Gelir İdaresi Başkanlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü, Sahil Güvenlik Komutanlığı ve Jandarma Genel Komutanlığının katılımıyla oluşturulan 95 ekiple yapılan saha denetimlerinde 126 depolama tesisi, 21 ihrakiye teslim lisansı sahibi firma, 4 adet dağıtıcı lisansı sahibi firma, 4 adet rafineri ve 1290 akaryakıt istasyonu denetime tabi tutulmuştur. Yapılan denetimler sonucu 22 akaryakıt istasyonu hakkında adli ve idari işlem başlatılmış, gümrüklenmiş değeri yaklaşık 250.000 TL olan 55.070 litre akaryakıtta el konularak 14 istasyon mühürlenmiştir (GTB, 2015: 59-60). Yine kaçak sigaranın dağıtım ve satışının engellenmesi amacıyla 14 ilde market, depo, büfe gibi yerlerde GTB taşra birimleri tarafından yapılan saha denetimlerinde 2 ay gibi çok kısa bir sürede 191.862 paket sigara ve çeşitli miktarda tütün mamulü ele geçirilmiştir (GTB, 2015: 63).

Aşağıdaki tabloda 2008-2014 yıllarına ait risk kriterleri çerçevesinde cari gümrük işlemleri ve ihbar üzerinde olağandışı gümrük denetimleri sırasında yakalanan eşya grupları ve maddi tutarı verilmiştir:

Tablo. 5 Gümrüklerde Kaçak Eşya Yakalamaları (TL)

EŞYA GRUPLARI	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Akaryakıt	17.343.322	20.336.528	26.647.028	53.834.955	113.024.823	157.689.592	157.540.839
Araç	51.163.803	31.902.337	86.728.941	64.733.401	52.577.986	254.404.810	297.936.440
Çeşitli Eşya	36.235.620	75.302.624	67.034.264	109.950.095	77.660.802	38.299.649	97.306.854
Değerli Maden	10.490.268	2.447.207	5.360.731	8.285.798	18.438.529	35.069.924	28.327.473
Döviz	1.145.137	2.890.901	802.013	88.931.204	5.532.087	5.949.468	4.965.815
Elektrik-Elektronik	107.068.867	8.812.024	29.078.065	74.164.415	105.186.211	190.325.419	536.478.556
Gıda	3.122.710	31.532.069	45.368.214	59.651.278	64.439.572	129.524.004	50.532.245
Kimyevi Madde	2.906.788	371.713	483.585	11.442.305	2.842.820	1.937.058	69.112.035
Makine Aksanı/Yedek Parça	17.395.228	16.020.571	32.521.523	13.247.861	19.912.826	8.066.870	13.198.711
Rejim İhlali		871.822					
Sahte Evrak	150		3.777	2		12.446.489	
Silah Mühimmat	1.361.873	1.774.714	183.163	1.017.660	704.957	7.455.456	2.914.472
Tarihi Eser	10.000	60.000		1.300	0	80.500	253.352
Tekstil	68.425.752	80.361.549	68.109.401	23.622.861	66.629.974	43.381.934	70.029.175
Tıbbi	6.132.950	7.029.755	8.193.495	13.755.614	5.778.956	11.980.429	11.493.327
Tütün Alkol	6.102.774	10.157.418	20.422.326	31.200.218	52.417.267	32.229.244	60.789.695
Zirai	322.404	2.183.272	1.295.049	3.301.545	6.868.117	7.714.471	2.666.426
Ticari Eşya Toplamı	329.227.647	292.054.505	392.231.576	557.140.510	592.014.926	936.555.315	1.403.545.285
Uyuşturucu	179.352.632	158.322.775	43.803.296	60.942.391	151.717.233	152.203.745	181.241.745
GENEL TOPLAM	508.580.278	450.377.280	436.034.872	618.082.901	743.732.159	1.088.759.060	1.584.787.030

Kaynak: GTB (2015), <http://muhafaza.gtb.gov.tr/istatistikler/gumrukler-muhafaza-yakalama-istatistikleri>
(Erişim Tarihi:15.7.2015)

Tablo 5'te yer alan verilere göre yüksek miktarda vergi yüküne sahip ticari eşya türleri içinde; elektronik eşya, araç, tütün ve alkol ürünleri, kimyevi maddeler ile akaryakıt ürünleri ve gözetim ve korunma tedbirlerine tabi tutulan tekstil ürünlerinin kaçakçılığa konu edildiği; 2008 yılı ile 2014 yılı verileri karşılaştırıldığında, yakalanan eşya türüne göre kaçakçılığın yaklaşık, kimyevi maddelerde 23 kat, gıda maddelerinde 16 kat, tütün ve alkol ürünlerinde 10 kat, akaryakıt ürünlerinde 9 ve zirai ürünlerde 8 kat arttığı görülmektedir. 2014 yılı verilerine göre GTB bünyesinde akaryakıt kaçakçılığıyla mücadele amacıyla enerji piyasasında denetim yapan 439 denetçi bulunmakta olup (GTB, 2015: 58) kaçakçılığa konu edilen diğer eşya grupları açısından uzman denetçinin istihdamı yerinde olacaktır.

7. GÜMRÜK DENETİMİNDE KULLANILAN YÖNTEMLER

Gümrük denetiminde uygulanan yöntem ve tekniklerin esasını, önceden belirlenmiş risk kriterlerine göre elektronik ortamda yapılan analizlere dayalı olarak gümrük işlemlerine konu eşyayla ve taşıtlarla ilgili olarak yapılan; belge kontrolü, eşyanın fiziki kontrolünü kapsayan muayene, inceleme, araştırma, laboratuvar analizi ve benzeri uygulamalar oluşturmaktadır. Gümrük denetiminde kullanılan yöntemlerin temel belirleyicisi olan ve 4458 s. Kanununun 3.24. maddesinde; “TCGB ve diğer ülkeler arasında taşınan eşyanın giriş, çıkış, transit, nakil ve nihai kullanımına ve serbest dolaşımında bulunmayan eşyaya ilişkin olarak ulusal ya da uluslararası düzeyde alınmış önlemlerin doğru bir şekilde uygulanmasını engelleyen, ülkenin mali çıkarlarını tehlikeye düşüren ve ülkenin güvenlik ve emniyetine, kamu güvenliği ve kamu sağlığına, çevreye veya tüketicilere yönelik tehdit oluşturan bir olayın ortaya çıkma ihtimali” olarak

tanımlanan risk, “insan kaynaklarının uygun dağılımı, gümrük vergileri tahsilatında artış, yüksek mevzuat uyumu, gümrük idareleri ile ticaret erbabı arasında işbirliği, eşya teslim süresinin kısılması ve gümrük işlemleri maliyetinde düşüş” şeklinde faydaları bulunan (UNCTAD/WCO, 2011: 2) ve sürekli artan dış ticaret hacmi içinde yüksek riskli gümrük işlemelerine bağlı aykırılıkların tespitinde ve düşük riskli gümrük işlemlerinin hızlandırılmasında etkin bir araç olarak kullanılan risk yönetimi kapsamında ele alınmaktadır.

Cari gümrük işlemleri dışında, sonradan/olağanüstü yapılan gümrük denetimi aşamasında da eşyanın ve eşyaya ilişkin kayıt, belge ve defterlerin, eşyanın statüsü ile vergi ve diğer mevzuat hükümleri karşısındaki durumunun tespiti amacıyla aşağıda belirtilen yöntemler çerçevesinde denetime tabi tutulması mümkündür.

7.1. Belge kontrolü

Şekli ve maddi yönü ağır basan belge kontrolünde gümrük beyannamesi ile beyan edilen eşyanın tarifesi, kıymeti, menşe ülkesi, cinsi ve miktarı gibi veriler ile beyannameye eki olup, vergilemeye ve dış ticaret politikasına ilişkin belgeler gümrük denetimine tabi tutulmaktadır. Belge kontrolü, bu amaçla gümrük idarelerinde görevlendirilen personel tarafından yerine getirilmektedir. Beyanın kontrolüyle görevlendirilen personel tarafından denetime tabi tutulan beyanname kapsamı eşya ile beyanname ve eki belgeler arasında ciddi bir uyumsuzluk tespit etmesi ve muayenenin gerekli görmesi halinde durum idare amirine bildirmekte ve idare amirince de uygun görülmesi halinde beyanname, muayeneyle görevli personele havale edilerek eşyanın muayenesi sağlanmakta ve işlemler muayeneyle görevli personel tarafından sonuçlandırılmaktadır. Muayenenin uygun görülmemesi halinde ise, belge kontrolüyle görevlendirilen memur tarafından işlemlere kaldığı yerden devam edilmektedir.

7.2. Muayene

Eşyanın muayenesi, olağan muayene ve ikinci muayene olmak üzere iki şekilde gerçekleştirilmektedir. Gümrük Yönetmeliğinin 182. maddesine göre muayene, kapların cins, marka, numara ve adetlerine, eşyanın vergiye esas olan ağırlık ve diğer ölçülerine, eşyanın gümrük tarife istatistik pozisyonuna, menşe ve kıymetine ilişkin yapılan beyanın doğruluğunun eşyanın fiziki muayenesi yapılarak tespit edilmesidir. Fiziki muayene, tam veya kısmi muayene şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Tam muayenede tüm eşyanın, kısmi muayenede ise eşyanın geneline uygulanabilecek kadar yeterli miktarının fiziki muayenesi yapılmaktadır. Kısmi muayene sırasında bir farklılık tespit edilmesi veya muayeneyle görevli personel tarafından gerekli görülmesi halinde eşyanın tam muayenesi yoluna gidilebilmektedir. Muayenenin ne şekilde olacağı esas olarak elektronik ortamda risk kriterlerine göre belirlenmekle birlikte, işlemlerin kağıt ortamda yapıldığı gümrük idarelerinde doğrudan doğruya veya gerekçesi belirtilmek şartıyla beyanın kontrolüyle görevlendirilen personelin talebi üzerine idare amiri tarafından belirlenmektedir. Beyanname konusu eşyanın muayenesi, istisnai uygulamalar dışında, eşyanın gümrük idaresince konulmasına izin verilen yerlerde veya antrepolarda yapılmaktadır. Muayenede bulunanlar, eşyanın kaplarından çıkarılması, yerleştirilmesi veya eşyadan numune alınmasında görevli personelin çalışmalarını kolaylaştırmak için gerekli her türlü yardımı sağlamakla yükümlüdürler. Eşyanın muayene edilmesi halinde muayene sonuçları, muayene edilmemesi halinde ise beyannameye yer alan bilgiler eşyanın gümrük işlemlerinin tamamlanmasında esas alınmaktadır.

4458 s. Kanununun 65.3. maddesi ile Gümrük Yönetmeliğinin 191. maddesine göre eşyanın ikinci muayenesi, gümrük ve ticaret müfettişleri, gümrük ve ticaret müfettiş yardımcıları ve gümrük idare amirleri tarafından muayenesi yapılmış ve işlemleri tamamlanmış eşyanın tekrar muayene edilmesini ifade etmektedir. Esasında ikinci muayene yapma yetkisine sahip personel, gümrük işlemlerini, her aşamada denetleme yetkisine sahiptir. İkinci muayene sonuçları elektronik ortamda bilgisayar sistemine kaydedilerek imza altına alınmakta ve ilgili kişileri bağlamaktadır.

4458 s. Kanununun 65.4. maddesi ile Gümrük Yönetmeliğinin 186. maddesine göre beyanın kontrolüyle görevli gümrük personeli, gümrük vergileri ile muafiyet hükümlerini uygulamakla ve gümrük mevzuatı, dış ticaret mevzuatı ile diğer mevzuat hükümlerinin gerektirdiği yükümlülükleri yerine getirmekle görevlidirler. Ayrıca beyannameyi kontrol edenler ile muayeneyi ve ikinci muayeneyi yapanlar, yaptıkları kontrolden veya muayeneden, gümrük vergilerinin hesaplanmasından ve muafiyet hükümlerinin uygulanmasından, duruma göre, tek başına veya müteselsilen sorumludurlar.

7.3. Laboratuvar Tahlili

Laboratuvar tahliline ilişkin gümrük işlemleri, Gümrük Yönetmeliğinin 196-203. maddeleri ile Gümrük Laboratuvarlarının Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik hükümleriyle düzenlenmiştir. Tarife cetvelinin 27 (27.01 ila 27.05 ve 27.16 hariç), 28, 29 uncu fasılları ve 32.08, 34.03 ve 38.11 tarife pozisyonu ile 39.01 ile başlayarak, 39.15 dahil olmak üzere, bu tarife pozisyonlarında yer alan eşyanın dökme halde gelmesi, Gümrük Yönetmeliğinin 23 No'lu ekinde yer alan Laboratuvar Tahliline Tabi Tutulacak Eşya Listesinde bulunan ve kırmızı hatta işlem gören eşyanın tarife pozisyonu tespitinin mümkün olmaması, gümrük vergilerinin tahakkuk ettirilmesinde ve muafiyet hükümlerinin uygulanmasında veya uygulanacak ticaret politikası önlemlerinin belirlenmesinde eşyanın tarife pozisyonunun doğru olarak tespiti ve işlenmiş tarım ürünlerinin bileşim tablosundaki yerinin belirlenmesi hallerinden birinin varlığı durumunda eşya laboratuvar tahliline gönderilmektedir. Tahliller; gümrük laboratuvarında, mümkün olmaması ve ücretinin yükümlülerce ödenmesi şartıyla, gümrük müdürlüklerince uygun görülen laboratuvarlarda yapılabilmektedir. Laboratuvar seçilirken, eşyanın özelliği, en yakın üniversite, ilgili bilimsel kuruluş ve uzman ve uygulayıcı kurum hususları göz önünde bulundurulmaktadır. Eşyanın tahlilini gerçekleştirenler, tahlil sonucuna bağlı olarak belirlenen gümrük tarife istatistik pozisyonunun neden olabileceği zarardan müteselsilen sorumludurlar.

7.4. Eşyanın Ekspertize Gönderilmesi

Gümrük Yönetmeliğinin 195. maddesine göre ayniyet tespiti amacıyla eşya ekspertize gönderilebilmektedir. Örneğin kilimler, halılar, bakırdan ve altından eşya ve tablolar kültürel miras ya da etnografik eşya olup olmadıklarının tespiti için, kıymetli maden ve taşlardan mamul eşya da saflık ayarlarının tespiti için ilgili kuruluşlara ekspertize gönderilebilmektedir.

8. GÜMRÜK DENETİMİYLE YETKİLİ KİŞİLER

Gümrük işlemlerinin gerek yürütülürken gerekse sonrasında denetiminde görevli olan kişilerin başında gümrük ve ticaret müfettişleri ile muayene memurları gelmektedir. Bunların dışında gümrük idari amirlerinin genel ve muhafaza memurlarının da yolcu işlemleri ve kaçakçılıkla mücadeleyle ilgili denetim yetkisi bulunmaktadır. Ayrıca, yükümlülerinin, gümrük müşavirlerinden ve gümrük idaresinin de

yetkilendirilmiş gümrük müşavirlerinden yararlanması nedeniyle bu kişilerin, mali mevzuat gereği, yeminli mali müşavirler düzenledikleri tasdik raporu nedeniyle cari gümrük işlemlerine bağlı olarak gümrük denetimi sürecine, sınırlı da olsa, katılmaları söz konusudur.

8.1. Gümrük ve Ticaret Müfettişleri

Teftiş, inceleme, denetleme veya soruşturma işlerini yerine getiren GTB merkezi denetim elemanları olan gümrük ve ticaret müfettişlerinin³ atanma, çalışma usul ve esasları ile denetime tabi olanların yükümlülükleri Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı Yönetmeliği hükümleriyle düzenlenmiştir. Gümrük ve ticaret müfettişleri, bütün nakil vasıtalarını, bunların yük ve eşyasını, personel ve yolcularını muayene etmeye, GTB'nin denetimine tabi gümrük ambar, antrepoları ve serbest bölgelerdeki mevcut eşya ile bunların kayıtlarını incelemeye, teftiş etmeye ve gerektiğinde GTB'nin ve hazinenin haklarını koruyacak tedbirlerin alınmasını sağlayıcı önerilerde bulunmaya, acil ve gecikmesinde sakınca bulunan hallerde GTB'nin ve hazinenin haklarını koruyacak tedbirler almaya yetkilidirler. Gümrük ve ticaret müfettişleri, görevleri sırasında tüm resmi daire, kurum, kuruluş ve kamuya yararlı derneklerle, gerçek ve tüzel kişilerden gerekli yardım, bilgi, evrak, kayıt ve belgeleri istemeye yetkilidirler ve kanuni bir engel olmadıkça bu isteklerinin yerine getirilmesi zorunludur.

Gümrük ve ticaret müfettişleri, konusu suç oluşturmayan gümrük uzlaşmaları hariç, yaptıkları denetim işine göre; cevaplı rapor, teftiş raporu, sonradan kontrol raporu, inceleme ve ön inceleme raporu, soruşturma ve idari soruşturma raporu, aklama suçu inceleme raporu ve yükümlülük denetim raporu düzenlemektedirler.

Aşağıdaki tabloda GTM faaliyetlerine ilişkin bilgiler verilmiştir:

Tablo 6. Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Kadro Durumu ve Faaliyet Sonuçları (Adet)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Toplam Gümrük ve Ticaret Müfettişi	108	108	113	391	375	418	449
-Başmüfettiş	44	42	42	190	209	232	242
-Müfettiş	45	59	57	110	104	134	145
-Müfettiş Yardımcısı	19	7	14	91	62	52	62
Teftiş Edilen İdare Sayısı	131	28	202	228	111	31	54
-Gümrük İdaresi	67	14	102	130	78	31	48
-Gümrük Muhafaza İdaresi	61	14	99	88	18	-	-
-TASİŞ İdaresi	3	-	1	10	15	-	6
Sonradan Kontrol Edilen Firma	-	485	338	361	400	350	325
Denetlenen Yeminli Gümrük Müşaviri	-	-	-	-	-	50	61
Denetlenen Gümrük Müşaviri	-	-	-	-	-	100	98
Düzenlenen Rapor	914	743	1323	1746	2324	1963	2338
Denetimlerin Mali Boyutu (Bin TL)	8.914.323	661.605	43.900	619.273	658.284	403.353	1.345.790

Kaynak: GTB (2015), <http://teftis.gtb.gov.tr/istatistikler/istatistikler> (Erişim Tarihi: 15.7.2015).

8.2. Muayene Memurları

Taşra teşkilatında görev yapan ve gümrük denetiminin işleyişinde son derece önemli bir yeri olan ve esas itibarıyla uzman statüsünde (Özgün, 2010: 16) ya da kontrolör/denetmen statüsünde görev yapmaları daha

³1979 yılından itibaren merkezi gümrük idaresinde çeşitli genel müdürlüklere emrinde gümrük kontrolü/stajyer gümrük kontrolörü de istihdam edilmiş olmakla birlikte 640 sayılı KHK'nin yürürlüğe girmesiyle uygulamaya son verilmiş ve mevcut gümrük kontrolörleri ve stajyer kontrolörlerin unvanı gümrük ve ticaret müfettişi ve gümrük ve ticaret müfettişi yardımcısına dönüştürülmüştür.

uygun olan muayene memurlarının görevleri Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Taşra Teşkilatı Çalışma Yönetmeliğinin 39. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulan, kaçak zannı ile el konulan veya tasfiyelik hale gelen eşyanın muayene ve kontrolünü yapmak⁴, gümrük tarife istatistik pozisyonunu tespit etmek, gümrük vergilerinin tahakkukunu yapmak, muafiyet ve istisna hükümlerini uygulamak, gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılması başvurularında iadesi veya mahsubu gereken vergileri kontrol etmek, eşyanın muayene ve kontrolünde kaçakçılığa konu bir olayın tespit edilmesi halinde konuyu derhal idare amirine bildirmek, muayene memurlarının görevleri arasındadır. Muayene memurları, kendisine verilen görevlerin eksiksiz ve zamanında yerine getirilmesinden sorumludurlar. GTB'de görev yapan muayene memuru sayısı 1.852'dir. (GTB, 2015: 22-24)

8.3. Muhafaza Memurları

Muhafaza memurlarının görevleri GTB Taşra Teşkilatı Çalışma Yönetmeliğinin 40. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; deniz ve hava limanlarıyla kara sınırlarındaki gümrük kapılarında ve diğer gümrüklü yer ve sahalarda giriş ve çıkış yapan kişi, eşya ve taşıtların kontrol ve muhafazası ile işlemlerinin yapılması amacıyla gümrüğe sevk edilmesini sağlamak, kişi, eşya ve taşıtların işlemleri tamamlanmadan gümrüklü yer ve sahalardan çıkmalarını önlemek, kaçakçılığa konu bir olayın tespit edilmesi halinde ilk müdahaleyi yaparak konuyu ilgili birime bildirmek, TCGB'ye giriş yapan taşıtların depolarında bulunan akaryakıt miktarının tespiti ile buna ilişkin işlemleri yapmak, yolculara ve ticari mahiyet arz etmeyen yolcu eşyasına ilişkin her türlü işlemleri yürütmek ve yatlarla ilgili işlemleri yapmak muhafaza memurlarının görevleri arasındadır. Ayrıca operasyonel boyutu olan saha denetimleri de muhafaza memurları tarafından gerçekleştirilmektedir. GTB'de görev yapan muhafaza memuru sayısı 3.845'tir (GTB, 2015: 22-24).

8.4. GTB Mensubu Olmayan Meslek Mensupları

4458 s. Kanununun 225. maddesine göre gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulmasına ilişkin faaliyetler, eşya sahipleri ile bunların adına hareket edenlerce doğrudan temsil yoluyla veya gümrük müşavirlerince dolaylı temsil yoluyla takip edilebilmektedir. Bunlardan gümrük müşavirleri, gümrük işlemlerinin doğru ve zamanında uygulanması ve yükümlülüklerin yerine getirilmesi bakımından sorumlu olduklarından, hem kapsamı sınırlı gümrük denetimi yapmak hem de gümrük denetimine konu olmak durumundadırlar. Mesleki faaliyetlerini gerçek kişi olarak veya tüzel kişilik oluşturarak yürüten gümrük müşavirleri, tüzel kişilik ortağı olmaları halinde gerçek kişi olarak mesleki faaliyette bulunamazlar. Ayrıca gümrük müşavirliği şirketi dışında bir tüzel kişilik bünyesinde çalışmaları halinde yalnızca bu şirketle ilgili gümrük işlemlerini sonuçlandırabilmektedir. Gümrük Yönetmeliğinin 563. maddesine göre gümrük müşavirleri imzaladıkları beyannameyle ilgili cezai hükümlerin uygulanması açısından beyannameye belirtilen bilgiler ile beyannameye ekli belgelerin doğruluğundan ve ilgili rejimin gerektirdiği bütün yükümlülüklere uyulmasından sorumludurlar. Gümrük Ticaret Bölge

⁴İthalat ve ihracat işlemleri ile ithalat ve ihracat eşyası taşıyan araçların TIR-transit işlemlerinde, işlemin sistem tarafından sarı hat belge kontrolüne sevk edilmesi durumunda gümrük işlemleri, idarece görevlendirilecek memurlar tarafından da yapılabilmektedir.

Müdürlükleri bazında görev yapan gümrük müşaviri sayısı 8.904'ü yardımcı olmak üzere toplam 11984'tür (GTB, 2016: www.ggm.gtb.tr).

4458 s. Kanununun 10.1.c. maddesine ve Gümrük Yönetmeliğinin 574. maddesinde görev tanımı yapılan ve Gümrük Yönetmeliğinin 576. maddesinde taşımaları gereken şartlar belirtilen yetkilendirilmiş gümrük müşavirleri ise ekonomik etkili gümrük rejimleri, nihai kullanım, basitleştirilmiş usul uygulamaları ve diğer gümrük işlemlerinin doğru olarak uygulanmasını sağlamak için GTB tarafından belirlenen tespit işlemlerini yapmaktadırlar. Yetkilendirilmiş gümrük müşavirleri yapabileceği tespit işlemlerinin kapsamı 2 Seri No'lu Gümrük Genel Tebliğinde ve GTB (Gümrükler Genel Müdürlüğü) tarafından yayınlanan 17.10.2012 tarihli ve 2012/33 sayılı Genelge eki Rehberde belirtilmiştir. Anılan Tebliğe göre yetkilendirilmiş gümrük müşavirleri, yükümlüyle yapacakları sözleşmeye ve yapacakları kontrollere istinaden, şekil ve içeriği ile usul ve esasları Rehberde belirtilen tespit raporlarını düzenlemektedirler. Yetkilendirilmiş gümrük müşavirleri tarafından olumlu, olumsuz ve şartlı tespit raporu olmak üzere üç tür tespit raporu düzenlemektedirler. Yetkilendirilmiş gümrük müşavirleri, tespit raporlarını süresi içerisinde ilgili mevzuata uygun olarak hazırlamak ve ibraz etmek, tespit işlemleri sırasında ilgili mevzuata aykırılık tespit etmeleri veya böyle bir aykırılık bulunduğu dair ciddi şüphe duymaları halinde derhal ilgili gümrük idaresine bildirimde bulunmak, hazırladıkları tespit raporlarını ve eklerini, tespit sözleşmelerini, tespit işleminde kullandıkları ve mevzuata uygun ve doğruluğundan sorumlu oldukları kayıt ve belgeleri istenildiğinde ibraz etmek üzere beş yıl süreyle muhafaza etmek, antrepolara eşya alınması ve çıkarılması sırasında eksiklik ve fazlalık tespit edilmesi halinde durumu bir tutanağa bağlayarak derhal ilgili gümrük idaresine bilgi vermek, dolaylı temsil suretiyle faaliyet gösteren gümrük müşavirleri ya da tespit işlemini yaptıran yükümlüler ile doğrudan veya dolaylı iş ilişkisi içinde bulunmamak, görevleri dolayısıyla elde ettikleri bilgi ve belgeleri amacı dışında kullanmamak şeklinde sorumlulukları bulunmaktadır. Ayrıca Gümrük Yönetmeliğinin 575. maddesine göre yetkilendirilmiş gümrük müşavirleri, yapmış oldukları tespit işlemleri ve bunlara ilişkin düzenlenen raporların ve onayladıkları EUR.1/EUR.MED ve A.TR dolaşım belgelerinin doğruluğundan sorumlu olup, tespit işlemleri ile bunlara ilişkin raporların doğru olmaması halinde, tespit işleminin kapsamıyla sınırlı olmak üzere kayba uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan yükümlüyle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır. 5/1/2016 tarihi itibarıyla yetkilendirilmiş gümrük müşaviri sayısı, 74'ü bağımsız statüde ve 291'i tüzel kişilik bünyesinde olmak üzere toplam 365'tir (GTB, 2016: www.ggm.gtb.tr).

Muhasebe ve genel vergi uygulamalarıyla ilgili olarak inceleme konusu yapılmalarına karşın gümrük işlemleriyle ilgili görev ve sorumlulukları pek inceleme konusu yapılmayan yeminli mali müşavirlerin de, gümrük denetimiyle ilgili sınırlı kapsamda görevleri bulunmaktadır. Bu bağlamda belirli sınır kapılarından ihracat rejimi kapsamında yurt dışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorkların standart yakıt depolarına yalnızca yurt dışına çıkışlarında yapılacak motorin teslimi vergiden istisna edilmiş olup, akaryakıt bayileri, istisna kapsamında yaptıkları motorin teslimiyle ilgili olarak her takvim yılına ait yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenecek faaliyet raporlarını, takvim yılını takip eden 2 ay içerisinde, KDV mükellefiyetlerinin bulunduğu yer vergi dairesine süresi içinde ibraz etmek zorundadırlar. İhraç malı taşıyan araçlara motorin teslimlerinde, ÖTV istisnasına ilişkin yeminli mali müşavirler tarafından hazırlanacak tasdik raporunun amacı, motorinin

ÖTV'den istisna olarak tesliminin mevzuata uygun gerçekleştirilmiş olup olmadığını belirlemektir. Yeminli mali müşavirler, gerçek durumu tespit etmek için her türlü belgeden yararlanmak, inceleme tekniklerini kullanmak, söz konusu belgelerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olup olmadığını araştırmak ve şüpheli durumlarda ilgililerin kayıtları tetkik etmek durumundadırlar. İmza ve mühür kullanmak suretiyle tasdik yapan ve tasdik raporu düzenleyen yeminli mali müşavirler, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere tasdik doğruluğundan sorumlu olup, yaptıkları tasdik doğru olmaması nedeniyle tasdik raporunda yer alan mevzuata aykırı hususların tespit edilmesi halinde; alınması gereken vergilerden, kesilecek cezalardan ve hesaplanacak gecikme faizlerinden mükelleflerle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludurlar. Yeminli mali müşavirler, KDV mevzuatı gereği iadesi talep edilen KDV'yle ilgili gümrük beyannamesinin doğruluğundan ve ihraç edilen mal ve hizmetlerle ilgili faturaların gümrük beyannamesine uygunluğundan da sorumludurlar. Yeminli mali müşavirler, gümrük beyannamesinin gerçekliğini tespitinde herhangi bir şekil şartına bağlı değildirler ancak beyannamenin gerçeği yansıttığına ilişkin tespitlerini raporlarında açıkça belirtmek ve tasdikli örneklerini raporlarına eklemek durumundadırlar.

9. DEĞERLENDİRME VE ÖNERİLER

Temelde eşya ithalatı ve ihracatına ilişkin işlemlerden oluşan dış ticarete başta gümrük mevzuatı olmak üzere dış ticaret, kambiyo, taşımacılık, vergileme gibi çeşitli alanlara ilişkin mevzuat hükümlerinin yerine getirilmesi zorunludur. Dış ticarete konu eşya için geçerli olan ve ulusal olduğu kadar uluslararası düzenlemelerden kaynaklanan teknik ve kapsamlı ilke ve kurallar yığınının önemli bir kısmı gümrük işlemleri sırasında uygulanmaktadır. Bu durum ilgili kişilerin işlemlerinin en başta gümrük idaresi tarafından denetime tabi tutulmasını zorunlu hale getirmektedir.

Gümrük işlemlerinin esasını gümrükçe onaylanmış işlem veya kullanım şekilleri oluşturmaktadır. Eşyanın bir gümrük rejimine tabi tutulması, serbest bölgeye konulması, yeniden ihracı, gümrüğe terk edilmesi ve imha edilmesi için yerine getirilen gümrük işlemleri sırasında gümrük idareleriyle muhatap olan bütün kişiler ilgili mevzuat düzenlemelerine göre gümrük idaresince yapılacak gözetim ve kontrollere tabi olmak, gümrük idarelerin kendi adına veya başka idareler nam veya hesabına tahsil edeceği her tür vergi, resim, harç ve ücretleri ödemek veya bunları teminata bağlamak ve uymayı zorunlu kıldığı her tür işlemleri yerine getirmekle sorumludurlar. Dolayısıyla gümrük işlemleri sırasında, şekli ödevlerin ve gümrük yükümlülüğü olarak ifade edilen maddi ödevlerin yerine getirilmesi zorunludur.

Ülkemizde, genel vergi idaresi dışında, kendi özel mevzuatıyla yürütülen ve gümrük vergileri adı altında tahsil edilen vergi ve benzeri mali yükümlülükler, ithalat vergileri ve ihracat vergileri olmak üzere iki türe ayrılmaktadır. Toplam vergi tahsilatının yaklaşık beşte birini oluşturan gümrük vergileri, varış ülkesinde vergilendirme ilkesi gereği, temelde ithalata, diğer bir ifadeyle eşyanın serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulması nedeniyle doğmaktadır. Gümrük vergileri gümrük işlemleri sırasında ilgisince verilen gümrük beyannamesi üzerinden hesaplanmakta ve beyannameler risk kriterleri çerçevesinde belirlenen yöntemlerle gümrük idaresince denetime tabi tutulmaktadır. Geniş anlamda dış ticaret işlemlerinin, dar anlamda gümrük işlemlerinin denetim altında tutulması, konusunu oluşturan eşya üzerinden alınan bu vergilerin tam ve zamanında tahsil edilmesi yanında çevrenin, nesli tükenmekte olan canlıların,

tüketicilerin ve kültürel mirasın korunması, uluslararası terörizmle ve bulaşıcı hastalıklarla mücadele edilmesi yönündeki uygulamaların tam, zamanında ve etkin şekilde sonuç doğurabilmesi için de gereklidir. Dolayısıyla gümrük denetiminin ağırlıklı yönünü vergi denetimi oluştursa da, diğer bir yönünü dış ticaret sürecinin denetimi oluşturmaktadır. Bu amaçla eşyanın gümrük hattından geçişiyle birlikte çeşitli aşamalarda farklı denetim yöntemleri kullanılmaktadır.

Gümrük denetiminde amaç, gümrük işlemlerinin doğruluğunu sağlamak, bu işlemler sırasında yapılan mevzuata aykırılıkları tespit etmek ve neticesinde idari veya adli sürece konu edilmesini sağlamaktadır. Etkin ve verimli şekilde gerçekleştirilen gümrük denetiminin gümrük idareleriyle muhatap olan kişiler nezdinde caydırıcı bir etki oluşturacağı da açıktır.

Diğer taraftan gümrük denetimlerinin dış ticaretin önünde bir bariyer olma olasılığı da söz konusu olabilmektedir. Gümrük idaresi personeli özveri ile hizmet vererek gecikmelerin önüne geçmeye çalışmaktadır. Ancak son yıllardaki artışa rağmen gümrük idaresi yurt dışı örnekleri ile karşılaştırıldığında yeterli sayıda personele sahip olmadığı görülmektedir. Gümrük işlemlerinde gecikmelerin önemli kısmı dış ticaret mevzuatı kapsamında gerekli olan kontroller ile izin alımı sürecinde oluşmaktadır. İthalat ve ihracat işlemlerinde, kırmızı hatta yönlendirilen işlemlerden ötürü önemli tutarlara ulaşan ve öngörülemeyen tam tespit muayene ücretleri ve ek mesai masrafları oluşmaktadır. Gümrüklerde beyanname tescil işlemleri nispeten hızlı şekilde yapılmaktadır. Ancak dış ticaret politikası önlemleri kapsamında uygulanan ithalat izin ve kontrol süreçlerinin yanı sıra kontrol altına alınamayan çeşitli unsurlar nedeniyle gereksiz bekleme süreleri ile karşılaşılabilir. Bu durum ise ciddi maliyetler ortaya çıkarabilmekte, rekabette geri kalma riski doğabilmektedir.

Bu tespitler karşısında şu önerilerde bulunmak mümkündür; Gümrük idaresinin personel sayısı artırılmalı ve denetime yönelik gerekli tüm teknolojik imkânlar kullanıma sunulmalıdır. Çalışma saatleri personel ve mükellefler için daha verimli bir olabilecek bir sisteme kavuşturulmalıdır. Sanayide girdi olarak kullanılan ürünlere ilişkin olarak, ihtisas gümrükleri uygulamasının daha etkin bir hale getirilmesi zorunludur. Gümrük denetiminin piyasa gözetimi fonksiyonunun Avrupa Birliği örneklerinden yararlanılarak düzenlenmesi faydalı olacaktır. İthalat kontrolleri, standardizasyon denetimleri ve tüketici koruma önlemlerinin eşyaların ithalatından sonra yapılması sürecin etkin işlemesine katkısı olabilecektir. Basitleştirilmiş usuller mekanizmasının geliştirilerek AB uygulamaları ile uyumlu hale getirilmesi gereklidir. Bu çerçevede yetkilendirilmiş yükümlü, kayıt yoluyla rejim beyanı ve varış öncesi bildirim gibi kurumlar uygulamaya kazandırılmalıdır. E-belge projesi tüm gümrüklerde uygulanabilmeli ve tek pencere uygulaması kapsamında tüm ilgili kurumların bütünleşmiş şekilde işlem yapabileceği mekanizma devreye sokulmalıdır. Bu çerçevede atılacak adımlar ile hem gümrük denetimi fonksiyonları sağlıklı bir işlerliğe kavuşacak, hem de gümrük denetimlerinin dış ticarete bariyer olmaması sağlanabilecektir.

10. KAYNAKÇA

Aksoy, Şerafettin (1998), *Kamu Maliyesi*, Filiz Kitabevi, İstanbul.

Kılıçgedik, Arda Erhan- Bakan, Necla- Bakan, Selahattin- Kemer, İsmail Barbaros (2003), *Sosyal Bilimler El Sözlüğü*, Alfa Yayıncılık, İstanbul.

- Bulut, Mustafa Kemal (2007), “Gümrük Vergisine Eş Etkili Vergi ve Mali Yüklerin Gümrük Vergisi Tanımı Kapsamında Değerlendirmesi”, *Vergi Dünyası*, Sayı.314, (139-148).
- Bulutoğlu, Kenan (2010), *Dünya Ekonomisine Giriş*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Bulutoğlu, Kenan (1979), *Türk Vergi Sistemi*, Ogun Kardeşler, Ankara.
- Çelik, Binnur (1999), *Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku*, İmaj Yayıncılık, Ankara.
- Derdiyok, Türkmen (2013), *Dış Ticarete Vergi ve Mali Yükümlülükler*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Dikmen, M. Orhan (1969), *Maliye Dersleri*, İstanbul Üniversitesi, İstanbul.
- Erdağ, Nevzat (2006), *Vergi İdaremiz ve Denetim Müessesesi El Kitabı*, Arıkan Yayınları, İstanbul.
- Gökbunar, A. Ramazan (2010), *Organize Suçlarla Mücadelede Sivil Silah: Vergi*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Grainger, Andrew (2008), “Customs and Trade Facilitation: From Concept to Implementation”, *World Customs Journal*, Vol. 2, No. 1, (17-30).
- Gümrük ve Ticaret Bakanlığı (2012), 2011 Yılı İdari Faaliyet Raporu, <http://www.gtb.gov.tr/yayinlar/i%CC%87dare-faaliyet-raporu>. (16.10.2015).
- Gümrük ve Ticaret Bakanlığı (2013), 2012 Yılı İdari Faaliyet Raporu, <http://www.gtb.gov.tr/yayinlar/i%CC%87dare-faaliyet-raporu>. (16.10.2015).
- Gümrük ve Ticaret Bakanlığı (2014), 2013 Yılı İdari Faaliyet Raporu, <http://www.gtb.gov.tr/yayinlar/i%CC%87dare-faaliyet-raporu> (16.10.2015).
- Gümrük ve Ticaret Bakanlığı (2015), 2014 Yılı İdari Faaliyet Raporu, <http://www.gtb.gov.tr/yayinlar/i%CC%87dare-faaliyet-raporu> (16.10.2015).
- Gümrük ve Ticaret Bakanlığı (2015), Rehberlik ve Denetim Faaliyetleri, <http://teftis.gtb.gov.tr/istatistikler/istatistikler> (16.10.2015).
- Gümrük ve Ticaret Bakanlığı (2015), Gümrükler Muhafaza Yakalama İstatistikleri, <http://muhafaza.gtb.gov.tr/istatistikler/gumrukler-muhafaza-yakalama-istatistikleri> (16.10.2015).
- Gümrük ve Ticaret Bakanlığı (2016), Gümrük Müşaviri, Yardımcıları ile Yetkilendirilmiş Gümrük Müşaviri Sayıları; <http://ggm.gtb.gov.tr/data/51efc1e7487c8e2134631c57/M%C3%BC%C5%9Favirler%20ARALIK%202015%20OZET%20BILGILER%20SON.xls> (16.10.2015).
- Gürsoy, Yaser (2006), *Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*, Ekin Kitabevi, Bursa.
- Hiç, Mükerrerem-Gencer, Ayşen (2004), “Dış Ticaret Alanındaki Ampirik Araştırmaların Seçilmiş ve Analitik Bir Envanteri”. T.C. Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt. XIX, Sayı.1, (23-42).
- Kaya, Ferudun (2011), *Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*, Beta, İstanbul.
- Kemer, Osman B. (2005), *Dış Ticaret Teknikleri, Teori-Uygulama*, Alfa Yayınları, İstanbul.
- Organ, İbrahim (2008), *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Özgür, Bünyamin (2010), “Gümrük Teşkilatının Sorunları ve Yeniden Yapılandırılması”, *Gümrük Dünyası Dergisi*, Sayı. 1, (5-24).
- Saygılıoğlu, Nevzat ve Gerçek, Adnan (2007), *Dış Ticaret ve Gümrük, Kurallar, İşlemler ve Vergileme*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.

- Selen, Ufuk (2013), *Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi*, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Seyitoğlu, Halil (1999), *Uluslararası İktisat, Teori, Politika ve Uygulama*, Beta, İstanbul.
- Sidal, Hulusi (1966), *Gümrük Politikası-Mevzuatı ve Tatbikatı*, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, No:39-196, Berksoy Matbaası, İstanbul.
- Türk Dil Kurumu (2016), Genel Türkçe Sözlük, “Gümrük”,
http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.56a23fcf2eba18.14001867 (12.9.2015)
- Türk Dil Kurumu (2016), Genel Türkçe Sözlük, “Denetim”,
http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.56a24619141ae9.23338580 (12.9.2015)
- Türk Dil Kurumu (2016), Genel Türkçe Sözlük, “Kaçakçılık”;
http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.56a24621430a18.31692906 (12.9.2015)
- Tekin, Fazıl-Çelikkaya, Ali (2014), *Vergi Denetimi*, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Tuncer, Selahattin. (2000), *Gümrükler ve Gümrük Vergileri Teori-Uygulama*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- Ulu, Cenk-Aracı, Cem (2012), Türkiye’de Dış Ticaret Lojistik Süreçleri: Maliyet ve Rekabet Unsurları,
http://www.tusiad.org.tr/_rsc/shared/file/DisTicaret-raporu-2012.pdf (10.12.2015).
- UNCTAD/WCO (2011), Risk Management for Customs Controls, UNCTAD Trust Fund on Trade Facilitation Negotiations Technical Note No. 12,
http://unctad.org/en/Docs/TN12_RiskManagement.pdf (10.12.2015).
- Üstün, Ümit Süleyman (2013), *Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı*, Beta, İstanbul.
- Widdowson, David. (2007), “The Changing Role Of Customs: Evolution or Revolution?”, *World Customs Journal*, Vol.1, No.1, (31-37).