

GÜMRÜK VERGİSİNDE VERGİYİ DOĞURAN OLAY

(TAXABLE EVENT IN THE CUSTOMS DUTY)

Yrd. Doç. Dr. / Asst. Prof. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN*
Av. / Atty. Abdullah OK**

ÖZET

Bu çalışmada, 4458 Sayılı Yasada vergiyi doğuran olayın ele alınmış biçimiyle, 5911 Sayılı Yasayla kavramda yapılan değişiklikler ve bu değişikliklerin Gümrük Kanununun diğer maddeleriyle çelişmesi ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Gümrük Vergisi, Gümrük Kanunu, Vergi Usul Kanunu, ithalat.

ABSTRACT

In this essay, the differences of regulation of the taxable event between the Law numbered 4458 and 5911 are examined. And it is also analyzed the contradiction of the differences with the articles of the Customs Code.

Keywords: *Customs Duty, Customs Code, Tax Procedural Act, importation.*

^H Hakem denetiminden geçmiştir.

* Selçuk Üniversitesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi.

** Avukat, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Doktora Programı Öğrencisi.

I. GİRİŞ

Vergilendirme işlemlerinin gerçekleşmesinde başlangıç noktasını vergiyi doğuran olay oluşturmaktadır. Kişi, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile mükellef statüsüne girmekte ve bunu takiben vergilendirme işlemlerine geçilmektedir.

Vergi borcunun hangi olaya bağlı olarak ve ne zaman doğacağıın bilinmesi mükellefler için büyük önem arz eder. Zira vergi mükellefleri ödeyecekleri vergiye bağlı olarak bir kısım muameleler veyahut işler yapacaklardır. Ancak bu vergi yükünü kendileri için ağır bulurlarsa söz konusu muamelelerden veya işlerden vazgeçebileceklerdir.

Vergiyi doğuran olayın bilinmesinin, ithalâtçılar için daha da büyük bir önem taşıdığı söylenebilir. Çünkü ithalât işlemleri çok büyük rakamlar üzerinden gerçekleşmektedir. Öte yandan siyasî iktidarların vergi miktarını arttırmak veya azaltmak suretiyle ithalâtın önünü kapamaları ya da tam tersine ithalâtı özendirmeleri de mümkündür. İthalâtın artması veya azalması doğrudan iç piyasayı ve ülke içindeki üretimi de etkilemektedir. Bu nedenle herhangi bir ithal üründen alınan verginin üretim kapasitesine de etkisi olmaktadır.

Arz ettiği önemden dolayı ithalatta alınan vergilerin net bir biçimde tanımlanması gerekmektedir. Bu vergilerin temel öğelerinin ve özellikle de vergiyi doğuran olayın açık bir şekilde kanunda düzenlenmesi gerekmektedir. Ancak Gümrük Kanununda yapılan son kanunî değişiklikler sonrası, vergiyi doğuran olayla ilgili olarak net bir belirlenimin yapılmadığı, bu konuda mevcut durumun bir takım belirsizlikler içerdiği görülmektedir. Bu çalışma kapsamında, Gümrük Kanununda yer alan vergiyi doğuran olayla ilgili hükümler incelenecek ve kanundaki düzenlemenin nasıl olması gerektiğine dair değerlendirmede bulunulacaktır.

II. GENEL OLARAK VERGİYİ DOĞURAN OLAY KAVRAMI

A. Kavramın Kapsamı ve Önemi

Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi, vergileme sürecinin en önemli ögesi olarak kabul edilmektedir¹. Çünkü bu olayın meydana gel-

¹ MUTLUER Kâmil M., *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, Ankara 2011, s.94.

mesi ile birlikte kişi mükellef statüsüne girecek² ve kişi adına vergi borcu, devlet açısından ise vergi alacağı ortaya çıkmış olacaktır. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinin ardından, tarh işlemiyle başlayan vergilendirme işlemlerine aşamasına geçilecektir.

Vergiyi doğuran olay, Vergi Usul Kanununun (VUK) 19/1. maddesinde şu şekilde tanımlanmıştır: “*Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar*”.

Nitekim vergiyi doğuran olay doktrinde de kanundaki ifadeye benzer bir biçimde tanımlanmıştır: tanımlardan birine göre, “*vergiyi doğuran olay, vergi yasalarının verginin doğumunu bağladıkları bir işlem, olay veya hukuki durumun gerçekleşmesini ifade eder*”³. Diğer bir tanımda ise, vergiyi doğuran olayın niteliği üzerinde durulmuş ve vergiyi doğuran olayın hem hukukî olaylar hem de hukukî işlemlerden oluşabileceğinin altı çizilmiştir⁴. Yine diğer bir tanımda da vergiyi doğuran olayın niteliği üzerinde durulmuş ve hukukî durumun tekemmülünün, hukukî veya fiilî elde etmeyi kapsadığı belirtilmiştir⁵.

Vergi kanunlarında verginin konusunun ve oranının belirtilmesi tek başına yeterli olmamaktadır. Vergi borcunun doğması için mutlaka vergiyi doğuran olayın da meydana gelmesi şarttır. Aksi halde vergi ida-

² “*Şart işlemin yarattığı etki vergi ilişkisinde vergiyi doğuran olay ile kendiliğinden doğmakta, kişi bu olay ile yükümlü statüsüne girmektedir*”. ÖNCEL Mualla-KUMRULU Ahmet-ÇAĞAN Nami, *Vergi Hukuku*, Ankara 2010, s. 89.

³ KIZILOT Şükrü-TAŞ Metin, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Ankara 2011, s. 66.

⁴ “*Vergiyi doğuran olay, hukuki durum, maddi bir fiil veya olaydan doğabilir... Hukuki olay, vukubulan herhangi bir olay hukuk alanında bir etki yapıyor ve bir hukuk kuralının uygulanmasını gerektiriyorsa ya da diğer bir söyleyişle, hukuk düzeninin kendisine bir (veya daha fazla) sonuç bağladığı olaydır... Hukuki fiil ise, insan iradesinden veya insan hareketinden meydana gelen ve hukuk düzeni tarafından kendilerine hukuki sonuç bağlanan olaylardır...*”. Bkz: SABAN Nihal, *Vergi Hukuku*, İstanbul 2009, s. 127.

⁵ “*Kanun vergiyi doğuran olayı sadece vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuuna bağlamamış, konuyu daha da geniş bir açıdan ifade edebilme bakımından hukuki durumun tekemmülünü de bu kavram içine sokmuştur. Yani mükellefin bir şeyi fiilen elde etmeden hukuken elde ettiği hallerde veya o şeyin hukuken elde edilmeksizin sadece fiilen elde edilmesi hallerinde, vergiyi doğuran olayın meydana geleceğini kabul etmiştir*”. Bkz: MUTLUER, s. 93. Yazar hukuken tapuda malik olarak görünmese de fiilen bir taşınmazı malik gibi tasarruf eden kişinin emlak vergisinden sorumluluğunu veya fiilen elde etmese bile, satış bedeli banka hesaplarına geçen satıcının gelir vergisi sorumluluğunu örnek olarak vermektedir.

resi yönünden bir alacak, mükellef yönünden de borç doğmaz. Diğer bir ifadeyle vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi, vergilendirme sürecinin başlaması bakımından önem arz etmektedir⁶. Verginin ortaya çıkabilmesi için vergi konusu iktisadî unsur veya işlemin kanun koyucunun belirlediği anlamda edinilmesi veya gerçekleşmesi lâzımdır⁷.

İdare hukuku yönünden vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi, tarh işlemi için sebep unsurunu teşkil etmektedir⁸. Vergiyi doğuran olay meydana gelmeden tarhiyat yapılamaz ve dolayısıyla diğer vergilendirme işlemleri olan tebliğ, tahakkuk ve tahsil gibi aşamalara da geçilemez⁹. Kısaca vergilendirme işlemleri aşamasına geçilebilmesi için vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi gerekmektedir.

Hemen ifade edilmelidir ki, bazı hallerde vergiyi doğuran olay meydana gelse bile sonraki aşamalara geçilemez. Buna örnek olarak muafiyet ve istisnaları verilebilir. Diğer bir deyişle, vergi borcunun muafiyet ve istisna kapsamı içinde olmaması gerekir¹⁰. Doktrinde, vergiyi doğuran olayla birlikte mükellef için vergi borcunun, vergi dairesi içinse vergi alacağının doğmuş olacağı belirtilmekte ancak, muafiyet ve istisnalar nedeniyle vergilendirme sürecinin diğer aşamalarının gerçekleşmeyeceğini ifade edilmektedir¹¹.

Konuyla ilgili olarak altı çizilmesi gereken bir diğer nokta da, vergi borcunun, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile kanun gereği olarak kendiliğinden doğduğu, idare tarafından ayrıca bir işleme ve bildirim gerektirmediğidir¹². Vergiyi doğuran olayla birlikte vergi borcu kendiliğinden doğmakta, bundan sonra vergilendirme işlemleri aşamasıyla birlikte vergi borcu somutlaşmaktadır¹³. Vergiyi doğuran olay gerçekleştiği anda sonuçlarını doğurmaktadır. Verginin doğumu için kanunda öngörülen tipikliğin gerçekleşmesi gerekli ve yeterli olup, ver-

⁶ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 87; ŞENYÜZ Doğan-YÜCE Mehmet-GERÇEK Adnan, *Vergi Hukuku*, 3. Baskı, Ekin Yayıncılık, Bursa 2012, s. 83; ÖNER Erdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2012, s. 101.

⁷ AKDOĞAN Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, Ankara 2009, s. 148.

⁸ SABAN, s. 128; ÖNER, s. 101; ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 87-92.

⁹ ŞENYÜZ-YÜCE-GERÇEK, s. 84; MUTLUER, s. 94; KIZILOT-TAŞ; s. 66-67.

¹⁰ ÖNER, s. 101.

¹¹ MUTLUER, s. 95.

¹² ÖNER, s. 101; MUTLUER, s. 94.

¹³ KARAKOÇ Yusuf, *Genel Vergi Hukuku*, Ankara 2011, s. 244-245.

ğinin doğumuna yol açan faaliyetin, işlemin ya da hukukî durumun diğer kanunlarla yasaklanmış olmasının önemi bulunmamaktadır¹⁴. Nitekim VUK'un 9/2. maddesinde bu durum hükme bağlanmıştır: “*Vergiye doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz*”.

Vergiye doğuran olay, birçok açıdan büyük önem taşımaktadır. Her şeyden önce vergi borcu vergiye doğuran olayla birlikte doğmakta ve vergiye doğuran olayı şahsında gerçekleştiren kişi mükellef konumuna gelmektedir¹⁵. Bu yüzden vergiye doğuran olay, aynı zamanda mükellefiyet doğurucu olay olarak da ifade edilmektedir¹⁶.

Vergiye doğuran olayın gerçekleştiği tarih de önemlidir. Vergiye doğuran olay hangi tarihte gerçekleştiyse, o tarihte yürürlükte olan kanun hükmü ve dolayısıyla o tarihte geçerli olan vergi oranı, istisna, muafiyet ve indirimler uygulanır¹⁷. Buna bağlı olarak, bir vergi kanununun gerçek veya gerçek olmayan geriye yürüme durumunun tespit edilmesinde de vergiye doğuran olay esas alınmaktadır. Buna göre, vergiye doğuran olay meydana geldikten sonra geçmişe etkili olarak yürürlüğe giren bir vergi kanunu hükmü, gerçek geriye yürüme teşkil edecektir¹⁸. Tarh zamanaşımı süresinin başlangıcı da vergiye doğuran olaya bağlanmıştır. VUK'un 114. maddesine göre, tarh zamanaşımı, vergiye doğuran olayın meydana geldiği takvim yılını izleyen takvim yılı başından itibaren 5 senedir¹⁹.

Vergiye doğuran olayın, yükümlü nezdinde borç doğurduğundan, gerek tarh zamanaşımının hesaplanabilmesi ve gerekse de uygulanacak oran, matrah ve benzeri ögelerin tespiti için kanunlarda hiçbir tartışmaya elvermeyecek netlikte tanımlanması gerekir.

¹⁴ KIZILOT-TAŞ; s. 67.

¹⁵ ŞENYÜZ-YÜCE-GERÇEK, s. 83; ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 72.

¹⁶ AKDOĞAN, s. 148.

¹⁷ KARAKOÇ, s. 245; ŞENYÜZ-YÜCE-GERÇEK, s. 84; ÖNER, s. 103.

¹⁸ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 49; Ayrıca bkz: TOPSAKAL Metehan, *Türk Vergi Sisteminde Vergiye Doğuran Olay*, Ankara 2008, s. 12-18.

¹⁹ ŞENYÜZ-YÜCE-GERÇEK, s. 84. ; ÖNER, s. 103; MUTLUER, s. 93.

B. Kavramın Anayasal İlkeler Yönünden Önemi

Vergiyi doğuran olayın kanun ile düzenlenmesi vergide kanunilik ilkesinin bir gereğidir²⁰. Vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince vergilere ilişkin temel öğelerin mutlaka kanunda düzenlenmiş olması gerekir. Verginin konusu, vergiyi doğuran olay, mükellef, matrah, oran (tarife), vergilendirme işleminin temel öğelerini oluştururlar ve mutlaka kanunla düzenlenmeleri gerekir²¹.

Bu nedenledir ki, Anayasa Mahkemesi değişik kararlarında vergiyi doğuran olayın kanunlarla ve açık bir biçimde tespitini “belirlilik” ve “kanunilik” ilkeleri yönünden gerekli görmüştür: “...*Vergi hukukunda vergi olgusunun niteliklerini oluşturan yasal düzenlemelerde Anayasa'nın bu konudaki ilkelerinin özenle göz önünde tutulması gerekir. Bu doğrultuda vergilendirme işleminin neden ögesini geçerli kılan vergiyi doğuran olay açıkça belirlenecek, yönetim de bu olaya bağlı kalacak, böylelikle belirlilik ve yasallık ilkeleri korunacaktır...*”²².

Vergiyi doğuran olay vergilerin temel öğelerindedir ve mutlaka kanunda düzenlenmelidir. Bu husus bir kararda şu şekilde ifade edilmektedir: “...*Yasakoyucunun, yalnızca konusunu belli ederek bir mali yükümlüğün ilgililere yükletilmesine izin vermesi, bunun, yasayla konulmuş sayılması ve Anayasa'ya uygunluğunun kabulü için yeterli değildir. Mali yükümlüğün, konusu, yükümlülükleri, matrah ve oranları, muaflik, istisna ve indirimleri, yükümü doğuran olay, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır... Anayasa'nın eşit önemde bulunan konulardan bir kısmı için yasa hükmünü zorunlu sayarken diğerleri için zorunlu saymamış olması düşünülemez...*”²³.

Vergilerin temel öğelerinin kanunda yer alması, vergilendirme alanındaki muhtemel keyfilikleri önleyecektir. “...*Buna göre, devletin vergilendirme yetkisinin sınırı, aynı zamanda kişilerin hak ve özgürlük-*

²⁰ ÖNER, s. 101; KIZILOL-TAŞ; s. 66.

²¹ Bkz.: GÜNEŞ Gülsen, *Verginin Yasallığı İlkesi*, Alfa basın Yayın Dağıtım, İstanbul 1998, s. 122-127; ÜSTÜN Ümit Süleyman, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Ankara 2007, s. 63.

²² Anayasa Mahkemesi, 07.11.1989 gün ve E. 1989/6, K. 1989/42, RG. 06.04.1990, S. 20484. GEREK Şahnaz-AYDIN Ali Rıza, *Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku*, Ankara 2010, s. 147.

²³ GEREK Şahnaz-AYDIN Ali Rıza, *Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku*, Ankara 2010, s. 147.

lerinin de sınırını oluşturduğundan, bu yetkinin keyfiliğe kaçacak biçimde kullanılmasının önlenmesi, hukuk devleti olmanın gerekleri arasında öncelikli bir yere sahip bulunmaktadır. Vergilendirme alanında olası keyfi uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem, kuşkusuz yasallık ilkesidir. Ancak vergilerin yasayla getirilmesi, yalnız başına vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılarak adaletsiz sonuçlar doğurmasını engellemeyeceğinden, yasallık ilkesi yanında verginin genel ve eşit olması, idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak belirlilik içermesi, geçmişe yürümemesi, öngörülebilir olması ve hukuk güvenliği ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerekir...’’²⁴.

“...Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olunmaması için vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, yaptırım ve zamanaşımı gibi vergilendirmenin temel öğelerinin yasalarla belirlenmesi gerekir. Ancak, konunun özelliği gereği, ayrıntılarının yasada düzenlenmesinin olanaklı bulunmadığı durumlarda, anayasal ilkelere uyulmak ve yasal çerçevesi çizilmek koşuluyla uygulamaya ilişkin konularda, açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici işlem yapma hususunda yürütme organı yetkilendirilebilir...’’²⁵.

Görüleceği üzere, vergilemede “belirlilik” ve “öngörülebilirlik” ilkeleri “hukuk güvenliği” ve dolayısıyla “hukuk devleti” kavramının içeriğinde yer aldığından²⁶ vergiyi doğuran olayın kanunlarla tespit edilmesi veya kanunda tespit edilmekle birlikte muğlak bir biçimde ifade edilmesi anayasaya aykırılık oluşturacaktır.

III. 4458 SAYILI GÜMRÜK KANUNUNDA VERGİYİ DOĞURAN OLAY²⁷

Halen yürürlükte olan 4458 Sayılı Gümrük Kanunu²⁸, Resmi Gazetede 04.11.1999 tarihinde yayımlanmış ve yayımı izleyen üç ay sonra yürürlüğe girmiştir.

²⁴ Anayasa Mahkemesi, 07.10.2003 gün ve E. 2003/73, K. 2003/86, RG. 20.12.2005, S. 26029.

²⁵ Anayasa Mahkemesi, 23.6.2004 gün ve E. 2004/14, K. 2004/84, RG. 22.10.2005, S. 25974.

²⁶ GEREK-AYDIN, s. 148.

²⁷ Çalışma kapsamında, önceki gümrük kanunlarında vergiyi doğuran olayın ne şekilde ele alındığı üzerinde durulmayacaktır.

Vergi Usul Kanununun 2. maddesi uyarınca, gümrük vergileri Vergi Usul Kanununa tâbi değildir. Gümrük vergileri hakkında, özel bir kanun olan Gümrük Kanunu uygulanır. Dolayısıyla, vergiyi doğuran olay ve benzeri kavramlara bu kanun çerçevesinde yaklaşılması gerekir. Ancak hemen belirtmek gerekir ki, gümrük vergilerinde Vergi Usul Kanunu hükümlerinin uygulanmayacak olması, bu kanunun tamamen göz ardı edilmesini de gerektirmez. Vergi Usul Kanunu, Gümrük Kanununun vergilere ilişkin ifadelerinde ve yorumlanmasında yol gösterici olabilmektedir. Bu bağlamda, gümrük vergisinin temel öğelerinin ortaya konulması ve tanımlanmasında bu yol göstericilik büyük önem arz etmektedir.

5911 sayılı Kanun²⁹ ile Gümrük kanununda önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerden birisi de vergiyi doğuran olayla ilgilidir. Gümrük Vergisi bakımından vergiyi doğuran olayı incelemek için 5911 sayılı Kanundan önceki düzenlemeyi ve bu kanunla gerçekleştirilen değişiklikleri karşılaştırmalı olarak ele almak gerekir:

A. 5911 Sayılı Kanuna Kadar Geçen Sürede Gümrük Vergisini Doğuran Olay

Gümrük Kanununun 181. maddesi, ithalat ve kısmi muafiyetli geçici ithalatlarda gümrük yükümlülüğünün doğmasını ve gümrük yükümlülüğünün başlama tarihini ayrı ayrı ele almıştır:

“Madde 181-

1. İthalatta gümrük yükümlülüğü;

a) *İthalat vergilerine tabi eşyanın serbest dolaşıma girmesi,*

b) *İthalat vergilerine tabi eşyanın ithalat vergilerinden kısmi muafiyet suretiyle geçici ithali halinde, doğar.*

2. Gümrük yükümlülüğü, söz konusu gümrük beyannamesinin tescil tarihinde başlar.

3. İthalatta gümrük yükümlülüğünde yükümlü, beyan sahibidir. Dolaylı temsil durumunda, hesabına gümrük beyanında bulunulan kişi de yükümlüdür.

²⁸ 4458 Sayılı Gümrük Kanunu, RG. 4.11.1999, S. 23866.

²⁹ 5911 Sayılı Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, RG. 7.7.2009, S. 27281.

1 inci fıkrada belirtilen rejimlerden biri için bulunulan beyanda kullanılan veriler, kanunen alınması gereken vergilerin tamamen veya kısmen tahsil edilememesine sebep olduğu takdirde, beyanın yapılabilmesi için bu verileri veren ve bu verilerin yanlış olduğunu bilen veya normal olarak bilmesi gereken kişiler de gümrük vergilerinden sorumludur.”

Kanunda gümrük yükümlülüğünün doğması ve başlaması iki ayrı durum olarak ele alınmıştır. Buna göre, ithalatta gümrük yükümlülüğü, ithalat vergilerine tabi eşyanın serbest dolaşıma girmesi anında ortaya çıkar. Kısacası, “serbest dolaşıma girme” ithalat işleminde gümrük yükümlülüğünü doğuran olaydır.

Diğer yandan kısmî muafiyetli geçici ithalatta, gümrük yükümlülüğünü doğuran olay olarak “geçici ithalat hali” esas alınmıştır. Ancak geçici ithalatın ne zaman yapılmış olacağı bu maddede açıkça belirtilmemiştir.

Görüleceği üzere, 4458 Sayılı Kanunda -Vergi Usul Kanununun aksine- “vergiyi doğuran olay” adı altında bir düzenleme yapılmamış, bunun yerine “yükümlülüğün doğması” kavramına yer verilmiştir. Her iki kavramın da aynı olup olmadığı tartışmaya açıktır. Ancak doktrinde “yükümlülüğün doğması” ile “vergiyi doğuran olay”ın kastedildiği kabul edilmektedir³⁰. Vergiyi doğuran olay, aynı zamanda mükellefiyet doğurucu olay olarak da nitelendirilmektedir³¹. Bu bakımdan Gümrük Kanununda yükümlülüğün doğması olarak nitelendirilen hususla, vergiyi doğuran olayın kastedildiği açıktır.

Gümrük Kanununun 181. maddesinin 2. bendindeyse, gümrük yükümlülüğünün başlama tarihini düzenlemiştir. Buna göre, gerek ithalat ve gerekse de kısmi muafiyetli geçici ithalatta gümrük yükümlülüğü “beyannamenin tescili tarihinde” başlamaktadır.

³⁰ “*Deyimler farklı olsa bile, amaç vergiyi doğuran olayı belirlemektir*”. TUNCER Selahattin, *Gümrükler ve Gümrük Vergileri*, Ankara 2001, s.209.

³¹ AKDOĞAN, s. 148.

B. 5911 Sayılı Kanundan Sonra Gümrük Vergisini Doğuran Olay

5911 sayılı Kanun ile Gümrük Kanununun 181. maddesi değiştirilmiştir. Değişiklikle söz konusu madde şu şekilde düzenlenmiştir:

“1. İthalatta gümrük yükümlülüğü;

a) İthalat vergilerine tabi eşyanın serbest dolaşıma girişi,

b) İthalat vergilerine tabi eşyanın ithalat vergilerinden kısmi muafiyet suretiyle geçici ithali, için verilecek gümrük beyannamesinin tescil tarihinde başlar.

2. İthalatta gümrük yükümlülüğünde yükümlü, beyan sahibidir. Dolaylı temsil durumunda, hesabına gümrük beyanında bulunulan kişi de yükümlüdür. Dolaylı temsilde, temsilcinin yükümlülüğü, beyanda kullanılan verilerin yanlış olduğunu bildiği veya mesleği icabı ve mutad olarak bilmesi gerektiği durumlarla sınırlıdır. 188 inci, 190 ıncı ve 194 üncü maddeler uyarınca doğan gümrük yükümlülüğü için de bu hüküm uygulanır.

3. Birinci fıkrada belirtilen rejimlerden biri için bulunulan beyanda kullanılan veriler, kanunen alınması gereken vergilerin tamamen veya kısmen tahsil edilememesine sebep olduğu takdirde, beyanın yapılabilmesi için bu verileri veren ve bu verilerin yanlış olduğunu bilen veya bilmesi gereken kişiler de gümrük vergilerinden sorumludur”.

Görüleceği üzere, söz konusu değişiklikle ithalatta ve kısmi muafiyetli geçici ithalatta gümrük yükümlülüğünün ne zaman başlayacağı açıkça ifade edilmiştir. Buna göre ithalat vergilerine tabi eşyanın serbest dolaşıma girişi, kısmi muafiyetli geçici ithalattaysa gümrük beyannamesinin tescili tarihi gümrük yükümlülüğünün başlama tarihidir. Ancak değişiklikten sonra, ithalatta ve kısmi muafiyetli geçici ithalatta, gümrük vergisinin ne zaman doğacağı madde metnine eklenmemiştir.

5911 sayılı Kanun ile yapılan bu düzenlemeyle, yükümlülüğün doğması ve başlaması şeklinde önceden var olan ayrımlar kaldırılmış ve sadece yükümlülüğün başlaması kavramına yer verilmiştir. Başka bir ifadeyle, ithalatta ve kısmi muafiyetli geçici ithalatta gümrük vergisini doğuran olay kanun ile belirlenmemiş bulunmaktadır.

Konunun daha iyi anlaşılması için 5911 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklikten önce ve değişiklikten sonraki durumu bir arada ele almak gerekirse;

a) İthalat Vergilerinde:

5911 Sayılı Yasadan Önce:	5911 Sayılı Yasadan Sonra:
“İthalat vergilerine tabi eşyanın serbest dolaşıma girmesi” halinde gümrük yükümlülüğü doğar , “Söz konusu gümrük beyannamesinin tescil tarihinde” gümrük yükümlülüğü başlar .	“İthalat vergilerine tabi eşyanın serbest dolaşıma girişi” halinde gümrük yükümlülüğü başlar .

b) Kısmî Muafiyetli Geçici İthalatta

5911 Sayılı Yasadan Önce:	5911 Sayılı Yasadan Sonra:
“İthalat vergilerine tabi eşyanın ithalat vergilerinden kısmi muafiyet suretiyle geçici ithali halinde” gümrük yükümlülüğü doğar , “Söz konusu gümrük beyannamesinin tescil tarihinde” gümrük yükümlülüğü başlar .	“İthalat vergilerine tabi eşyanın ithalat vergilerinden kısmi muafiyet suretiyle geçici ithali, için verilecek gümrük beyannamesinin tescil tarihinde” halinde gümrük yükümlülüğü başlar .

Görüldüğü üzere, 5911 sayılı Kanun ile yapılan bu düzenlemeyle, yükümlülüğün *doğması* ve *başlaması* kavramları yerine sadece *yükümlülüğün başlaması* kavramına yer verilmiştir. Kanaatimizce, gümrük yükümlülüğünün doğumu ile gümrük yükümlülüğünün başlaması birbirinden farklı kavramlardır. Gümrük Kanununun 3. maddesinde tanımlara yer verilmiş olup, bu maddenin 8/b bendine göre gümrük yükümlülüğü, “...yükümlünün gümrük vergilerini ödemesi zorunluluğunu...” ifade etmektedir.

Kanundaki bu şekildeki tanımlama dolayısıyla, yükümlülüğün başlamasının, gümrük vergisini ödeme zorunluluğunun başlayacağı anı belirttiği anlaşılmaktadır. Yani, ‘yükümlülüğün başlaması’, vergiyi doğuran olaya değil, verginin ödeme zorunluluğunun başladığı ana işaret etmektedir. Oysaki gümrük vergisini doğuran olay, vergiyi ödeme süre-

cinden bağımsız olarak, başkaca herhangi bir işleme gerek kalmaksızın yükümlü nezdinde kendiliğinden gümrük vergi borcu doğuran fiil veya işlemleri göstermelidir.

IV. GÜMRÜK KANUNUNDAKİ VERGİYİ DOĞURAN OLAYLA İLGİLİ DÜZENLEMELERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

5911 Sayılı Kanun değişikliğinden sonraki dönemde, “yükümlülüğün doğması” ile “yükümlülüğün başlaması” kavramlarının aynı anlamda kullanıldığını, bu nedenle kanun metninden “yükümlülüğün doğması” ifadesinin çıkartıldığı ileri sürülebilir. Ancak yukarıda da belirtildiği üzere, bizce her iki kavram da birbirinden farklıdır. Hatta Gümrük Kanununun 181. maddesini takip eden düzenlemelerde halen “yükümlülüğün doğması” ve “yükümlülüğün başlaması” ifadeleri mevcuttur ve aynı madde içerisinde farklı anlamlarda kullanılmaktadır. Aşağıdaki örnekler bu durumu açıkça ortaya koymaktadır:

a) Gümrük Kanununun 182. maddesinin birinci fıkrası, ithalat vergilerine tabi eşyanın Gümrük Kanununa aykırı şekilde Türkiye Gümrük Bölgesine girmesi ya da bir serbest bölgede bulunan ithalat vergilerine tabi eşyanın Kanuna aykırı olarak Gümrük Bölgesinin başka bir yerine gitmesi hallerinde gümrük yükümlülüğünün *doğacağını*; ikinci fıkrası ise eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine Kanuna aykırı olarak girişi tarihinde yükümlülüğün *başlayacağını*,

b) Gümrük Kanununun 183. maddesinin birinci fıkrası, gümrük gözetimi altındaki ithalat vergilerine tabi eşyanın, kanuna aykırı olarak gümrük gözetimi dışına çıkarılması halinde gümrük yükümlülüğünün *doğacağını*; maddenin 2. fıkrası ise, eşyanın gümrük gözetiminden çıkarıldığı tarihte yükümlülüğün *başlayacağını*,

c) Gümrük Kanununun 184. maddesinin birinci fıkrasında, ithalat vergilerine tabi eşyanın geçici depolanmasından veya tabi tutulmuş olduğu gümrük rejiminin uygulanmasından doğan yükümlülüklerden birinin yerine getirilmemesi veya eşyanın söz konusu gümrük rejimine tabi tutulmasına veya nihai kullanımı nedeniyle indirimli yahut sıfır ithalat vergi oranı uygulanmasına ilişkin koşullardan birine uyulmaması hallerinde ve bu fiillerin geçici depolanmanın veya ilgili gümrük rejiminin yanlış uygulanması sonucunu yarattığının tespit edilmesi durumlarında ithalat nedeniyle gümrük yükümlülüğünün *doğacağını*; ikinci fıkrasındaysa rejime ilişkin hükmün yerine getirilememesinin bir gümrük yü-

kümlülüğü doğurması halinde bu tarihte, eşyanın söz konusu gümrük rejimine tabi tutulmasına veya nihai kullanımı nedeniyle indirimli ya da sıfır ithalat vergi oranı uygulanmasına ilişkin bir koşula uyulmadığının sonradan tespiti halinde, ilgili rejime tabi tutulduğu tarihte yükümlüğün *başlayacağını*,

d) Gümrük Kanununun 185. maddesinin birinci fıkrasında, serbest bölgelerde bulunan ithalat vergilerine tabi eşyanın Kanuna aykırı olarak tüketilmesi veya kullanılması halinde gümrük yükümlülüğünün *doğacağını*; ikinci fıkrasında ise serbest bölgede bulunan eşyanın Kanuna aykırı olarak tüketildiği veya ilk kez kullanıldığı tarihte gümrük yükümlülüğünün *başlayacağını*,

e) Yine Gümrük Kanununun 194. maddesinin birinci fıkrasında, Türkiye'nin taraf olduğu anlaşma hükümlerine göre dâhilde işleme rejimi altında elde edilen Türk menşeli eşyanın anlaşmalara taraf ülkelere ithalinde, tercihli tarife uygulamasından yararlanmasının, bunların bünyelerine giren serbest dolaşımda olmayan eşyanın ithalat vergilerinin ödenmesi ve buna ilişkin belgelerin onaylanması koşuluna bağlı olması halinde, ithalata ilişkin bir gümrük yükümlülüğü *doğacağını*; ikinci fıkrasında da söz konusu eşyanın ihracına ilişkin gümrük beyannamesinin gümrük idaresi tarafından tescil edildiği tarihte yükümlülüğün *başlayacağını* ifade etmektedir.

Bu örneklerden de görüleceği üzere, 5911 Sayılı Kanundan sonra dahi, “yükümlülüğün doğması” ile “yükümlülüğün başlaması” kavramları farklı anlamlarda kullanılmaktadır. Şayet 5911 sayılı Kanun, yürürlük tarihinden sonra her iki kavramın da aynı anlamda kullanılmasını amaçlasaydı ve bu nedenle 181. maddede bilinçli olarak “yükümlülüğün doğması” kavramına yer vermeseydi, yukarıda örnek olarak verdiğimiz kanun maddelerinde de “yükümlülüğün doğması” kavramlarını kaldırması gerekirdi. Oysaki belirtilen kanun metinlerinin tamamında ayrı ayrı “yükümlülüğün doğumu” ve “yükümlülüğün başlaması” kavramları kullanılmaya devam edilmiştir.

Örnek olarak belirtilen kanun metinlerinin çoğunda, “yükümlülüğün doğması” ile “yükümlülüğün başlaması” zamanları aynı ana denk gelmektedir. Ancak bu durum dahi her iki kavramın aynı olduğunu göstermez. Zira yükümlülüğün doğması ile başlaması anını kanunkoyucu dilerse farklılaştırabilir. Yani bir olayı veyahut fiilî veya hukukî durumu yükümlülüğün doğması olarak kabul ederken, aynı veya sonraki bir

olayı, fiilî veya hukukî durumu yükümlülüğün başlaması anı olarak değerlendirebilir. Gümrük vergisini doğuran olayla vergi ödeme yükümlülüğünün başlayacağı olayın veya tarihin aynı olması kavramların aynıyetliğini sağlamaz.

Diğer yandan, Gümrük Kanununun 181. ve devamı maddelerini düzenleyen Dokuzuncu Kısımın Birinci Bölümünün başlığı dahi “Gümrük Yükümlülüğünün Doğması”dır. Şayet “gümrük yükümlülüğünün doğması” kavramı 5911 Sayılı Kanun ile kaldırılmış olsaydı ve “gümrük yükümlülüğün başlaması” kavramı hem yükümlülüğün doğumu ve hem de başlaması için kullanılan ortak bir kavram olarak kabul edilseydi, Kanundaki bölüm başlığının da “Gümrük Yükümlülüğünün Başlaması” olarak düzeltilmesi gerekirdi.

Ayrıca, “yükümlülüğün başlaması” kavramının da Kanundaki diğer düzenlemelerle ne ölçüde uyumlu olduğu tartışmaya açıktır. Zira Gümrük Kanununun 3/8. maddesinde yer alan “gümrük yükümlülüğü” kavramının, “...yükümlünün gümrük vergilerini ödemesi zorunluluğu...” olarak ifade edildiğini belirtmiştir. Bu tanımda dikkat çekici ifade “zorunluluk”tur. Yani ödemesi zorunlu hale gelen gümrük vergileri söz konusudur. Başka bir anlatımla verginin doğduğu veya ödenebileceği bir anı değil, bu verginin ödenmesinin zorunlu hale geldiği/geleceği bir zamanı belirtir. O halde bu tanımdan yola çıkarsak, yükümlülük ile kastedilenin, ödenmesi artık kanunî olarak zorunlu hale gelmiş vergilerin ödenmesi yükümlülüğü olduğu anlaşılır. Ancak yükümlülük kavramının sadece maddî edimi değil aynı zamanda şeklî bir takım ödevleri de içeren geniş kapsamlı bir kavram olduğunu göz ardı eden bir düzenleme niteliğindedir.

Ayrıca bu tanım, kanundaki diğer düzenlemeler ile de açıkça çelişmektedir. Çünkü herhangi bir verginin ödenmesinin zorunlu hale gelmesi, o verginin en azından tahakkuk etmesini yani ödenmesi gereken safhaya gelmesini ifade eder. Tahakkuk etmeyen bir verginin ödenmesi zorunlu değildir. Gümrük vergilerinin bir bakıma tahakkuku tahsile bağlı vergi türüne benzediği belirtilmektedir³². Ancak gümrük vergisinin ödenmesi için kanunda kesinleşmesinin gerektiğine yönelik düzenleme bulunmaktadır³³. Gümrük vergileri kesinleşmeden ödenemeyecektir.

³² TUNCER, s. 232.

³³ Doktrinde tahakkuk ve kesinleşmenin aynı kavramlar olduğunu belirten görüş de bulunmaktadır: “Bir vergi, ödenecek aşamaya gelse bile, vergi hukuku açısından ta-

Nitekim, Gümrük Kanununun 197/5. maddesine göre, “*Bu madde hükümlerine göre tebliğ edilen gümrük vergileri; 242 nci maddede belirtilen sürelerde itirazda bulunulmaması veya süresi içinde idari yargı mercilerine başvurulmaması hallerinde bu sürelerin bittiği tarihte kesinleşir; dava açılması halinde mahkemece yükümlü aleyhine verilen kararın gümrük idaresine tebliğ edildiği tarihte tahsil edilebilir hale gelir*”. Gümrük vergileri kendiliğinden kesinleşen vergiler değildir. Gümrük Kanununun 195. maddesi, gümrük idaresi tarafından gerekli bilgiler kullanılarak tahakkuk ettirilen gümrük vergilerinin Gümrük Vergileri Tahakkukunu İzleme Defterine veya bilgisayara kaydedileceğini, bilgisayara kayıt halinde bilgisayar çıktılarının Gümrük Vergileri Tahakkukunu İzleme Defteri yerine geçeceğini; 197/1. maddesi, Gümrük vergilerinin tahakkukundan hemen sonra beyanname veya beyanname yerine geçen belge üzerinde yükümlüye tebliğ edileceğini düzenlemiştir. Aynı maddenin üçüncü fıkrası ise, istisnai bir tebliğ hükmüne yer vermiştir. Buna göre, yükümlü tarafından gümrük beyannamesinde gösterilen vergi tutarı ile gümrük idaresince hesaplanan vergi tutarının eşit olması halinde, gümrük idarelerinin eşyayı teslim etmesi, gümrük vergilerinin yükümlüye tebliği yerine geçer³⁴.

Gümrük Kanununun 197. maddesine göre tebliğ edilen gümrük vergileri için, yükümlü itiraz edebilir veya yargı yoluna başvurabilir. Süresi içerisinde idare tarafından hesaplanarak tebliğ edilen gümrük vergilerine itiraz edilmezse ya da yargı yoluna başvurulmazsa bu vergilerin kesinleşeceği öngörülmüştür. Kısacası, gümrük vergileri kanunda öngörülen sürelerde itiraz edilmezse veya yargı yoluna başvurulmazsa, ancak o takdirde kesinleşir ve ödenmesi zorunlu hale gelir. Oysaki Gümrük Kanunundaki tanıma bağlı kalınacak olursa, ithalat vergilerinde eşyanın serbest dolaşıma girmesi veya kısmî muafiyetli geçici ithalatlarda beyannamenin tescili anında gümrük vergilerinin ödenmesi zorunlu hale

hakkuk etmiş sayılmaz. Nitekim itiraz edilen vergi, idari açıdan ödenebilecek aşamaya gelmiştir. Fakat, verginin kesinleşmesi yani tahakkuku, ancak yargı mercilerinden geçtikten sonra mümkün olabilecektir”. TUNCER, s. 233; ŞENYÜZ Doğan, *Türk Vergi Sistemi*, Ankara 2007, s. 674.

³⁴ Özetlemek gerekirse, gümrük idaresi hesapladığı gümrük vergisini beyanname üzerinde yükümlüye tebliğ edecektir. Ancak yükümlünün idareye verdiği beyannamedeki hesabı ile gümrük idaresinin hesabı örtüşüyorsa, bu durumda beyanname üzerinde ayrıca bir tebliğe gerek kalmaksızın eşya yükümlüye teslim edilecektir. Bu teslim de tebliğ yerine geçecektir.

geleceği gibi bir anlam çıkmaktadır. Hâlbuki aynı yasanın 197. maddesi verginin kesinleşmesini kanunî süre içerisinde itiraz edilmemesine veya dava açılmamasına bağlamıştır. Bu durum, Kanunun 3/8. maddesindeki tanım ile aynı kanunun 197. maddesinin çeliştiğini açıkça ortaya koymaktadır.

Bu nedenlerle, gümrük yükümlülüğünü “...yükümlünün gümrük vergilerini ödemesi zorunluluğu...”, yükümlülüğün başlamasını da bu zorunluluğun başlangıç tarihi olarak kanunda belirlemek hatalı olmuştur. Kanaatimizce, kanun koyucu verginin ödenme sürecinin başlamasını kastetmek istemiştir. Ancak tanımda geçen “...zorunluluğu...” ifadesi, kavramın kanunun diğer maddeleriyle çelişmesine neden olmuştur.

Gümrük Vergisi ile ilgili olarak Anayasa Mahkemesine itiraz yoluyla gelen bir davada mahkeme, çeşitli vergilerin farklı usullere tabi olduğunu belirtmiş ancak, diğer vergi mükellefleri ile gümrük vergisi mükelleflerinin aynı hukukî duruma sahip olduklarına karar vermiştir³⁵.

³⁵ “Kimi yasalarda mali yükümlülükler düzenlenmiş olup çeşitli vergi, resim ve harçların her birinin ayrı bir usul ile beyan, tarh ve tahsil edilmesinin kurala bağlanması bu yükümlülüklerin farklı özelliklere sahip olmasından kaynaklanmaktadır. Genel olarak verginin beyanı, tarh, tahakkuk ve vergi mahkemelerinde dava açma usulü ile ilgili kurallar 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda, tahsile ilişkin kurallar ise 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da yer almıştır. Gümrük vergi ve cezaları konusunda ise verginin beyanı, hesaplanması, tahakkuku, gümrük idaresine itiraz ve dava açılması ile ilgili kurallar 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nda düzenlenmiş, gümrük vergi ve cezalarının tahsilat usulü de 6183 sayılı Yasa’da belirtilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 8. maddesinin birinci fıkrasında “Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzelkişidir.” denilerek mükellefin tanımı yapılmış, 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 3. maddesinin 11 numaralı fıkrasında da “yükümlü” deyiminin “gümrük yükümlülüklerini yerine getirmekle sorumlu bütün kişileri” ifade edeceği belirtilmiştir. Vergi, resim ve harç gibi mali yükümlülüklerin her biri farklı özelliklere sahip iseler de, diğer vergi mükellefleri ile gümrük vergisi mükelleflerinin, mükellef olma, kendilerinden tahsil edilmesi gereken mali yükümlülüklerin kamu gücüne dayanılarak alınması ve aynı yargı mercilerinde davacı olarak haklarını arayabilmeleri bakımından aynı hukuksal durumda oldukları kuşkusuzdur”. Anayasa Mahkemesi, 18.10.2005 gün ve E. 2003/7, K. 2005/71, RG. 22.02.2006, S. 26088. Ancak aynı karardaki karşıyda gümrük vergilerinin diğer vergilerden farklı oldukları vurgulanmıştır: “Gümrük vergileri, öğretilerde de vergi hukuku içerisinde yer almamaktadır. Türk hukuk sisteminde de öteden beri, gümrük vergileriyle diğer vergiler arasındaki fark gözetilmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 2. maddesinde, “Gümrük ve tekel idaresi tarafından alınan vergi ve resimler bu kanuna tabi değildir” denilmek suretiyle, mahiyeti, amaçları ve sistemiği farklı olan gümrük vergi ve cezalarına itirazlar farklı düzen-

Bu bakımdan her ne kadar gümrük vergileri, Vergi Usul Kanunu hükümlerine tabi olmasalar ve farklı özelliklere sahip olsalar da, nihayetinde bir vergi olduğu için en azından temel öğelerin ortaya konulmasında Vergi Usul Kanunu hükümlerine uyumlu olmaları gerektiği anlaşılmaktadır. Vergilerin kanunîliği ve belirlilik gibi ilkeler göz önüne alındığında vergilere ilişkin temel öğelerin kanunlarda belirli, açık bir şekilde düzenlenmeleri gerektiği kuşkusuzdur. Dolayısıyla gümrük vergisine ilişkin temel öğelerin de Gümrük Kanununda açık ve tereddüde yer vermeyecek şekilde düzenlenmesi gerekmektedir.

Bu bağlamda Gümrük Kanununda yer alan “yükümlülüğün doğması” kavramının vergiyi doğuran olayı ifade ettiği anlaşılmaktadır. Ancak Kanunun 181. maddesinde 5911 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrası artık yükümlülüğün doğması yani, vergiyi doğuran olay tanımlanmamış bulunmaktadır. “Yükümlülüğün başlaması” ise vergi ödeme sürecinin başlamasını yani tahakkuku ifade etmektedir.

5911 sayılı Kanunla 193. maddede yer alan yükümlülüğün doğması kavramları yükümlülüğün başlaması olarak değiştirilmiştir. Madenin ilk fıkrasına göre, “*Bu Kanunla konulmuş aksine hükümler ve 2 nci fıkrada hükümleri saklı kalmak kaydıyla, bir eşyaya uygulanacak ithalat veya ihracat vergileri tutarı, bu eşyaya ilişkin gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihteki vergi oranları ve diğer vergilendirme unsurlarına göre belirlenir*”. Buradaki düzenleme de isabetli olmamıştır. Vergi tutarının belirlenmesinde esas alınacak tarih, ödeme zorunluluğunun başladığı tarih değil, vergiyi doğuran olayın başladığı tarih olmalıdır. Bu bakımdan değişiklikten önceki düzenlemenin daha doğru olduğu söylenebilir.

V. SONUÇ

Yukarıda da belirtildiği üzere, bir verginin doğması ile bu verginin ödenme sürecine girmesi farklı şeylerdir. Kanunlarda, vergiyi doğuran olaydan daha sonraki bir tarih veya daha sonra gerçekleşecek bir işlem, verginin ödenme sürecinin başlangıcı olarak tespit edilebilir. Bunun aksine bir düzenleme yapmak da mümkündür. Yani vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği anda vergi ödenme sürecine girilmesi benimsenebilir. Ancak bunlar tamamen hukuk politikası ve yasamanın takdiri ile ilgilidir.

lemelere tabi tutulmuştur”. Bkz: Aynı kararda Mehmet ERTEN, A. Necmi ÖZLER ve Osman Alifeyyaz PAKSÜT’ün karşıoy gerekçeleri.

Vergiyi doğuran olayın meydana geldiği an ile vergi borcunun ödenmesi gereken anın aynı olması, her iki kavramın da aynı olduğunu göstermez.

5911 Sayılı Kanunla, Gümrük Kanununun 181. maddesinde ithalat vergilerinde ve kısmi muafiyetli ithalatlarda vergiyi doğuran olayın gösterilmemesi, sadece yükümlülüğün başlayacağına belirtilmesi hatalı olmuştur. Hukuk düzenimizde bu hatanın yaptırımı anayasaya aykırılıktır (vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık). Diğer bir deyişle Gümrük Kanununun 181. maddesinde vergiyi doğuran olay gösterilmediğinden, ithalatlarda ve geçici ithalatlarda alınan vergiler Anayasaya aykırılık teşkil etmektedir. Vergi ödeme yükümlülüğünün başlaması anının kanunda gösterilmiş olması, bu eksikliği gidermeye yetmez. Ayrıca yükümlülüğün başlaması kavramının vergiyi doğuran olayı ifade etmediği, aslında tahakkuk aşamasına denk geldiği anlaşılmaktadır. Bundan dolayı en kısa sürede ithalat ve kısmi muafiyetli geçici ithalatlarda gümrük vergisini doğuran olayın ne olduğu açıkça tanımlanmalıdır.

Şayet kanun koyucunun iradesi, gümrük vergilerinde vergiyi doğuran olay ile vergi ödeme sürecini aynı hukukî durum veya maddî fiile bağlamaksa bunu da kanunda açıkça ifade etmesi gerektiği açıktır.

Gümrük Kanununun 3/8. maddesindeki "...zorunluluk..." ifadesi kaldırılmalı, yerine amaca daha uygun bir ifade eklenmelidir. Yükümlülüğün sadece vergi ödeme zorunluluğunu ifade etmediğini belirtecek daha kapsamlı bir tanımlama yapılması gerekir.

Her ne kadar farklı nitelikte kanunlar olsa da, Gümrük Kanunundaki temel öğelerin en azından Vergi Usul Kanununa uygun olarak belirtilmesi daha isabetli olacaktır. Böyle bir düzenleme, ortaya çıkması muhtemel bu gibi sorunları önleyecek, vergi sistemi içinde kavramlar arasında bir yeknesaklık sağlayacaktır. Gümrük vergilerinin farklı niteliklere sahip olması, bu vergilerin diğer vergilerden tamamen farklı kavramlarla açıklanmaya ve düzenlenmeye çalışmasını gerektirmez.

KAYNAKÇA

AKDOĞAN Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2005.

GEREK Şahnaz-AYDIN Ali Rıza, *Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku*, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2010.

KARAKOÇ Yusuf, *Genel Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 5. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara 2011.

KIZILOT Şükrü-TAŞ Metin, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Yaklaşım Yayıncılık, 4. Baskı, Ankara 2011.

MUTLUER Kâmil M., *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, 3. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2011.

ÖNCEL Mualla-KUMRULU Ahmet-ÇAĞAN Nami, *Vergi Hukuku*, 18. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2010.

ÖNER Erdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2012.

SABAN, Nihal, *Vergi Hukuku*, 5. Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul 2009.

ŞENYÜZ Doğan, *Türk Vergi Sistemi*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2007.

ŞENYÜZ Doğan-YÜCE Mehmet-GERÇEK Adnan, *Vergi Hukuku*, 3. Baskı, Ekin Yayıncılık, Bursa 2012.

TOPSAKAL Metehan, *Türk Vergi Sisteminde Vergiyi Doğuran Olay*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2008.

TUNCER Selahattin, *Gümrükler ve Gümrük Vergileri*, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2001.

ÜSTÜN Ümit Süleyman, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Turhan Kitabevi, Ankara 2007.