

Gümrük Mevzuatında İspat Rejimi

Raşit GÜLTEKİN¹

¹Doç.Dr., Trakya Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, rasingulteakin@trakya.edu.tr, ORCID: 0000-0001-8390-327X

Özet: Yürürlükteki düzenlemeler bütününe ifade eden mevzuat ilgili olduğu alana göre kişilere çeşitli ödevler yüklerken bazı haklardan yararlanmasına imkan tanır. Gümrük mevzuatı da gümrük işlemlerini düzenlemekte ve gümrük idarelerinin muhatabı olan kişilere maddi ve şekli yükümlülükler getirmektedir. Beyan esasına dayanan gümrük işlemlerinin mevzuatına uygun şekilde yerine getirilmesi bakımından önem arz eden bu yükümlülüklerin yerine getirilme derecesi gümrük idaresince çeşitli yöntem ve tekniklerle denetime tabi tutulmaktadır. Gümrük işlemleri sırasında veya uyumsuzlukların giderilmesi için idari itiraz ve dava yoluna gidilmesi halinde ise gümrük idaresinin ve kişilerin ispat faaliyeti gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda çalışmanın konusunu gümrük mevzuatında ispat rejiminin işleyişi ve gümrük işlemlerine etkisi oluşturmaktadır. Çalışmanın amacı ispat rejiminin genel esasları ile gümrük uygulaması arasındaki benzer veya ayırım noktalarını tespit etmek ve bu rejimle sorunlu konulara çözüm önerileri sunmaktır. Çalışmada literatür taraması ve doküman incelemesi yöntemleri kullanılmış ve bu amaçla Mevzuat Bilgi Sisteminde (MBS) yer alan düzenlemelerden ve Ticaret Bakanlığı (TB) verilerden yararlanılmıştır. Çalışma neticesinde gümrük mevzuatında düzenlenen ispat rejiminin gümrük idaresi ile kişiler arasındaki menfaat dengesini korumaya imkan verdiği ancak dava aşamasında ispat yükünün gümrük idaresine düştüğü hallerle ilişkin güçlüğü aşılması amacıyla uyumlu eylem karinesinin kabulünün ve Vergi Usul Kanunu yerine öncelikle Gümrük Kanunundan hareketle hukuki değerlendirme yapılmasının yerinde olacağı sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Gümrük Mevzuatı, Gümrük Vergileri, Menşe, İspat, İspat Yükü

Proof Regime in Customs Legislation

Abstract: The legislation, which means the set of regulations in force, imposes various duties on individuals depending on the field it concerns, while allowing them to benefit from some rights. Customs legislation also regulates customs formalities and imposes financial and formal obligations on individuals who are addressed by customs administrations. The degree of fulfillment of these obligations, which are important for the fulfillment of declaration-based customs procedures in accordance with the legislation, is subject to inspection by the customs administration with various methods and techniques. During customs procedures or in case of administrative objection and litigation to resolve disputes, the customs administration and individuals must carry out proof activities. In this context, the subject of the study is the functioning of the proof regime in customs legislation and its impact on customs responsibilities. The aim of the study is to identify points of similarity or difference between the general principles of the proof regime and customs practice and to offer solutions to problematic issues with this regime. Literature review and document review methods were used in the study, and for this purpose, the regulations in the Legislative Information System (MBS) and data from the Ministry of Commerce (TB) were used. In conclusion, the proof regime regulated in the customs legislation protects the balance of interests between the customs administration and individuals. It was concluded in the study that the proof regime regulated in the customs legislation allows preserving the balance of interests between the state and individuals, but in order to overcome the difficulty in cases where the burden of proof falls on the customs administration at the litigation stage, it would be appropriate to accept the presumption of concerted practice and to make a legal evaluation based primarily on the Customs Law instead of the Tax Procedure Law.

Key Words: Customs Legislation, Customs Duties, Origin, Proof, Burden of Proof

1. GİRİŞ

Gümrük mevzuatı gümrük idaresinin gözetiminde ve denetiminde gümrük bölgesine giren ya da bu bölgeden çıkan eşya, taşıt ve kişilerin tabi olduğu kurallar topluluğudur. Gümrük mevzuatının gümrük vergilerini düzenlediği düşünülse de ticaret politikası önlemleri, taşımacılık, fikri-sınai mülkiyet haklarının ve finansal çıkarların korunması, tüketicinin ve canlı türlerinin korunması gibi kamu düzeni ve güvenliği yönleri olan usul kurallarını da kapsamaktadır. Söz konusu kurallar gümrük idaresi muhatabı olan kişilerin izin, belge, süre, teminat veya ödeme gibi yükümlülükleri yerine getirmesini;

gümrük idaresinin ise denetim faaliyeti yürütmesini ve kişilerin yükümlülüklerine uygun hareket etmesini sağlaması konularını kapsamaktadır. Bu noktada gümrük mevzuatında düzenlenen ispat rejiminin önemli bir işlevi bulunmaktadır.

Çalışmanın konusu gümrük işlemleri nedeniyle gümrük idareleriyle muhatap olanların tabi olduğu ispat rejimidir. Çalışma kapsamında ispat rejiminin gümrük yükümlülüğüne ve cezalandırma rejimine etkilerinin incelenmesi yoluyla idari işlemlere ve dava sürecine ilişkin genel ispat uygulamalarıyla örtüştüğü ya da ayrıştığı noktalara ışık tutmak ve literatüre katkı sağlamak amaçlanmaktadır. Zira

gümrük mevzuatını ispat yönüyle inceleyen akademik çalışma yok denecek kadar azdır.

Çalışma beş temel kısımdan oluşmaktadır. Bu bağlamda öncelikle ispatın tanımı, konusu, kapsamı ve hukuki niteliği; ispat aracı olarak deliller ve ispatın hukuki rejimi üzerinde durularak teorik ve hukuki yönleriyle ispatın genel esasları incelenmiş olacaktır. Çalışmanın ilerleyen kısımlarında ise gümrük mevzuatında ispatın düzenleniş şekli ile vergilendirme rejimi ve ticaret politikası önlemleri bakımından vergilendirme unsuru oluşturan menşee beyanına ilişkin ispat rejimi incelenecektir.

2. İSPAT KAVRAMI, İSPATIN KONUSU VE HUKUKİ NİTELİĞİ

Türk Dil Kurumu [TDK] Sözlükte genel olarak ispat kavramının “kanıtlamak-tanıtlamak”; kanıtlamak kavramının “kanıt göstererek bir şeyin gerçek yönünü ortaya çıkarmak; ispatlamak, ispat etmek” ve hukuki anlamda “dava konusu iddianın veya buna karşı yapılan savunmanın doğru olduğunu ortaya çıkarmak; ispatlamak, ispat etmek” anlamlarına geldiği belirtilmiştir (TDK, 2023). Kısaca “olayın maddi yanının kanıtlanması” ifade eden (Mutluer, 2008:64) ispat yargılama sürecinde “maddi ve manevi olguların doğruluğu hakkında yargıta kanaat uyandırmak için gerekli delillerin arz edilmesi” faaliyetine işaret etmektedir (Öncel, Kumrulu & Çağan, 2008:199; Karakoç, 2017a:382). Ceza davaları özelinde kavramın “fiilin işlenip işlenmediği, işlenmişse fail tarafından işlenip işlenmediği hususunda hukuka uygun araçlarla, yargılama makamının tam bir vicdani kanaate ulaşma faaliyeti ve süreci” anlamı vardır (Öztürk, Erdem & Özbek, 2007:404; Yavuz, 2012:15; Özbek, Doğan & Bacaksız, 2020:615; Badem, 2021:290). Vergi hukukunda ise kavramın “bir vergi ilişkisinin temelindeki maddi olayın (ve suçlarda manevi unsurun), vasita olarak delillerden yararlanmak suretiyle, ortaya konulması” (Öncel, Kumrulu & Çağan, 2008:199; Yüce, 2014:121 Oktar, 2018:69) anlamında kullanımı vardır.

Bir hukuk düzenlemesi olan ispat “bir önermenin doğruluğu hakkında kanaat oluşturulabilmesi için bir nedenselliğin ortaya konulması” faaliyetine işaret etmektedir ve kapsamına ispatın ne ile yapılacağı (ispat araçları-deliller), kim tarafından yapılacağı (ispat yükü), neyi ispatlayacağı (maddi vakıa-olay) ve nasıl ispat yapılacağı (ispat usulü) konularını girmektedir (Atalı, 2018:125-126).

Hukuk Muhakemeleri Kanununa (MBS, 2023a) göre ispatın konusu “ tarafların üzerinde anlaşamadıkları ve uyuşmazlığın çözümünde etkili olabilecek çekişmeli vakıalar” olabilmektedir (m.187/1). Ceza

davaları açısından ispatın konusunu ise “suçun sübutunu ya da yaptırımını doğrudan doğruya ilgilendiren maddi olgular ile bunların ispatı açısından önem az eden yardımcı olaylar” oluşturmaktadır (Başlar, 2022:1386). Bu açıdan çekişmeli olmayan, herkesin bildiği ve ikrar edilmiş olaylar ispatın kapsamına girmemektedir (Karakoç, 2017b:681; Batı, 2022:72). Aynı şekilde hakimın mesleği gereği bilmesi gereken hususlar ile aleni hukuk kuralları da ispatı gerekmeyen konular arasındadır (Cin Karagöz, 2017: 7).

İspat kavramı hukuki anlamda bir hakka, yüke (külfete) veya yükümlülüğe işaret etmektedir. Zira Hukuk Muhakemeleri Kanununda ispatın niteliği bağlamında “*taraflar, kanunda belirtilen süre ve usule uygun olarak ispat hakkına sahiptir*” (m.187/1), “*ispat yükü kanunda özel bir düzenleme bulunmadıkça, iddia edilen vakıaya bağlanan hukuki sonuçtan kendi lehine hak çıkaran tarafa aittir*” (m.190/1-2) ve “*diğer taraf, ispat yükünü taşıyan tarafın iddiasının doğru olmadığı hakkında delil sunabilir. Karşı ispat faaliyeti için delil sunan taraf, ispat yükünü üzerine almış sayılmaz*” (m.191/1) ifadelerine yer verilmiştir.

3. İSPAT ARACI OLARAK DELİLLER

İspat, davayı kazanma veya kaybetme noktasında hakimın ikna edilebilmesi bakımından belirleyicidir (Yavaş, 2015:754). İspat faaliyetinde ikna amaçlı kullanılan araçlara “*delil-kanıt*” adı verilmektedir (Öncel, Kumrulu & Çağan 2008:199; Yüce, 2014:121; Oktar, 2018:69; Şenyüz, Yüce & Gerçek, 2018:80; Çalışkan & Gürel, 2022:41). Deliller “*gerçekleşmiş vakıaların yargı makamına aktarılmasını ve yargılama makamında kanaat oluşmasını sağlayan, akla/mantiğe uygun ve gerçekçi/rasyonel olan, hukuka uygun şekilde elde edilip yine usul kurallarına uygun şekilde mahkemeye sunulan*” hukuki ispat araçlarıdır (Boz, Ardic, Çakıcı & Yekebaş, 2022:22-23). Dolayısıyla yargılama alanında delil kavramı “*çekişmeli olan durumların kanıtlanması için iddia ve savunma sunan tarafların kullandığı ve mahkemeye sundukları araçları*” ifade etmektedir (Mutluer, 2008:430; Öner, 2018:271; Batı, 2022:69).

Deliller belirli ölçütler çerçevesinde ayrıma tabi tutulmaktadır. Delillere ilişkin ilk ayırım “*katı delil-serbest delil sistemi*” şeklindedir. Katı delil sisteminde kanunda belirtilenler haricindeki delil ispat aracı olamaz. Serbest delil sisteminde ise şartları taşıyan her delil bir ispat aracıdır (Pekcanitez, Atalay & Özkes, 2013:712; Albayrak, 2013:110; Kale & Keser, 2015:704). Delillere ilişkin bir diğer ayırım “*kesin delil-takdiri delil*” şeklindedir. Buna göre kesin deliller “*hakim veya mahkemenin*

herhangi bir takdir yetkisine sahip olmadığı, bağlayıcılık niteliği kanun tarafından belirlenmiş” delillerdir. Takdiri deliller ise “bağlayıcılık niteliği taşımayan, koşul ve hükümleri kanun tarafından belirlenmemiş olan hakim veya mahkemenin üzerinde serbestçe değerlendirmede bulunma hakkı ve yetkisi olan” delillerdir (Boz, Ardıç, Çakıcı & Yekebaş, 2022: 911-912). Örneğin ceza davalarında serbest delil ilkesi geçerli olduğundan hakim tarafların iddialarıyla bağlı olmadığı gibi şüpheye yer vermeyen ancak kanaat oluşturan her şeyi delil kabul edebilir (Yurtcan, 2020:7). Ceza Muhakemesi Kanununda (MBS, 2023b) bu husus “*Hakim, kararını ancak duruşmaya getirilmiş ve huzurunda tartışılmış delillere dayandırabilir. Bu deliller hâkimin vicdani kanaatiyle serbestçe takdir edilir...Yüklenen suç, hukuka uygun bir şekilde elde edilmiş her türlü delille ispat edilebilir*” (m.217) şeklinde ifade edilmiştir.

Delillerin biçimsel türleri Hukuk Muhakemeleri Kanununda “*belge, senet, yemin, tanık beyanı, bilirkişi incelemesi, keşif ve uzman görüşü*” (m.199 vd.) ve hüküm (m.294 vd.) şeklinde düzenlenmiştir. Ceza Muhakemesi Kanununda ise “*tanıklık, bilirkişi incelemesi ve keşif*” (m.43 vd.) ile “*muayene, keşif, otopsi*” (m.73 vd.) şeklinde deliller yer almaktadır. Bu açıdan deliller “*belge, beyan ve belirti*” biçimde olabilirken; belge biçimindeki delillerinin “*yazılı belgeler, şekil tespit eden belgeler ve ses tespit eden belgeler*”, beyan biçimindeki delillerinin “*tanık beyanı, sanık beyanı ve sanık beyanı dışındaki tarafların beyanlar*” ve belirti delillerinin “*tabii belirtiler ve suni belirtiler*” biçiminde alt türleri bulunmaktadır (Özbek, Donay & Bacaksız, 2020:616; Badem, 2021:290-292).

İdari Yargılama Usul Kanununda (MBS, 2023c) delillerle ilgili “*Kanunda hüküm bulunmayan hususlarda;... bilirkişi, keşif, delillerin tespiti ...[konularında]... Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri uygulanır...Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri uygulanır*” (m.31/1-2) ifadelerine yer verilmiştir. Vergi Usul Kanununda (MBS, 2023ç) ise “*...vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir...vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz*” (m.3/B) ifadelerine yer verilmiştir. İdari Yargılama Usul Kanununda yer almasa da Danıştay kararlarında uzma görüşü de delil kapsamında değerlendirilmektedir. Zira Vergi Usul Kanununda “*...iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, mahkeme vergi davasına konu olan tarihyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan*

inceleme elemanları ile mükellefin ... mali müşaviri veya muhasebecisini de dinler” (mük.m.378) ifadesindeki kişiler uzman sayılırlar (Boz, Ardıç, Çakıcı & Yekebaş, 2022:167-169).

4. GENEL OLARAK İSPATIN HUKUKİ REJİMİ

İspat dava/yargılama aşamasıyla ilişkilidir. Bununla birlikte idare işlem aşamasında da uygulama alanı bulabilmektedir. Zira idare düzenlediği idari işlemin hukuka uygunluğunu ortaya koyarken; kişiler de ibraz yükümlülüğünü kapsamında veya idari itiraz ya da savunma haklarını kullanırken idarede kanaat oluşturmak için ispat faaliyetinde bulunabilir.

4.1. İdari İşlem Aşamasında İspat

İdarenin, idare hukuku esasında kamu gücüne dayanarak hukuki sonuç doğurmaya yönelik tasarruflarını oluşturan idari işlemlerin “*idari makamlar tarafından yapılma, tek yanlı olma, icrai olma, kamu gününe dayanma, re’sen icra edilme, hukuka uygunluk karinesinden yararlanma, hukuki sonuç doğurma, yazılı olma, geriye yürümeme*” özellikleri vardır (Akyazan, 2009:221-227). İptal davalarıyla ilişkili olarak idari işlemlerin unsurları İdari Yargı Usulü Kanununda “*yetki, şekil, sebep, konu ve maksat*” olarak belirtilmiştir (m.2/1.a).

Anayasada (MBS, 2023d) ifade edilen “*idarenin kanuniliği ilkesi*” (m.123) uyarınca idari işlemlerin hukuka uygun olduğu; diğer bir ifadeyle idarenin hukuka uygun hareket ederek işlem tesis ettiği ve idari işlemlerin yapıldığı andan itibaren hukuki sonuç doğuracağı kabul edilmektedir. Bu nedenle başka bir idari karar veya mahkeme kararıyla aksi belirtilinceye kadar idari işlemler hukuka uygundur ve icrailik niteliği taşırlar (Cin Karagöz, 2017:142).

İdari işlemlerin muhataplarınca hukuka aykırı olduğunun iddia edilmesi mümkündür. İdarenin hukuka aykırı hareket ettiğinin-kusurlu olduğunun ispatı idari işlemde zarar gören kişi tarafından yapılmalıdır (Gözübüyük, 1999:293). Aslında idari işlemleri değiştirme, kaldırma, geri alma gibi bakımından kanunlarında idari itiraz, düzeltme, üst makama başvurusu, şikayet gibi denetim yolu öngörülen ya da öngörülmemiş olsa da İdari Yargılama Usulü Kanunu (m.11/1) uyarınca üst makama yapılacak başvuruda hukuka aykırılık iddiasında bulunulması ve bunun da ispatlanması olağandır. Savunma hakkıyla da ilişkilendirilebilecek bu başvuruya ilgili olarak idarenin hukuka uygunluk karinesinden yararlanan işleminin hukuka uygun olduğunu iç denetim sürecini sonucunda ortaya koyması ya da iptali yönünde yeni bir işlem tesis etmesi gerekir.

Vergilendirme işlemleri sırasında mükelleflerin vergi ödevlerini tam ve zamanında yerine getirilme durumunun vergi idaresince denetlenmesi de ispat faaliyeti içermektedir (Ateşgözoğlu, 2016:246). Zira mükelleflerin usulüne uygun olarak ve süresinde düzenlediği bildirim, defter, kayıt, belge ve beyanların vergi idaresince aksi kanıtlanmadığı sürece doğru kabul edilerek işlem yapılması zorunludur. Mükellefleri ispat yükünden kurtaran bu duruma ilk görünüş ya da doğruluk karinesi denilmektedir ve adi karine olması nedeniyle aksini iddia eden vergi idaresinin bu iddiasını ispatlanması gerekir (Candan, 2012a). İspat yükümlülüğü bu açıdan sadece vergi mükellefleri için değil vergi idaresi için de geçerlidir (Öncel, Kumrulu & Çağan 2008: 203; Batı, 2022: 72).

Kişiler ödevlerini yerine getirmeyi engelleyen şahsa özel etki doğuran mücbir sebep veya beklenmeyen hallerin gerçekleşme durumu hakkında idareye ispatlamak durumundadırlar (Karakoç, 2020; Gültekin, 2021:1141). Yine transfer fiyatlandırması özelinde de ispat yükü oluşabilmektedir. Zira emsal bedelin tespitinde mükellefin uyguladığı yöntemi kabul eden ülkelerde aksi durumun ispatı vergi idaresine düşerken Türkiye de dahil bazı ülkelerde mükellefin yükümlülüğü kabul edilmektedir (Erol, 2022:107). Dolayısıyla vergilendirme işlemlerinde oluşan ispat yükümlülüğü mükellefler için hem bir hak hem de yükümlülüktür (Bilici, 2013: 184).

İdari işlem aşamasında oluşan ispat yükümlülüğü bakımından piyasalarda rekabeti bozan faaliyetle ilgili kabul edilen uyumlu eylem karinesi önemli bir örnektir. Rekabetin Korunması Hakkında Kanunda (MBS, 2023e) piyasada “rekabeti engelleme, bozma ya da kısıtlama amacını taşıyan veya bu etkiyi doğuran yahut doğurabilecek nitelikte olan... anlaşmalar, uyumlu eylemler ve teşebbüs birliklerinin” bu tür faaliyetleri yasaklanmıştır ve ispatlanmasa da böyle bir durumun rekabetin engellendiği, bozulduğu veya kısıtlandığı piyasalara benzerlik göstermesi haline “uyumlu eylem içinde” hareket edildiğine karine oluşturduğu; ancak “ekonomik ve rasyonel gerçeklere dayanmak koşuluyla taraflardan her biri uyumlu eylemde bulunmadığını ispatlayarak” bu sorumluluktan kurtulabileceği belirtilmiştir (m.4). Bu durumda ispat güçlüğü nedeniyle karine lehine olan idare ispattan muaf; bunun aksinin ispatı ise karine aleyhine olan kişiye ait kabul edilmiştir (Cin Karagöz, 2017:105-106). Rekabetin Korunması Hakkında Kanuna göre kişilerin bu ispatı savunma süreci içerisinde kullanması mümkündür (m.45-46).

İdari makam, kurul ve kamu görevlileri tarafından alınan idari yaptırım kararları/tutanaklarına yönelik işlemler de kural olarak idari işlemdir ve bu

işlemler sırasında da ispat yükümlülüğü vardır. Zira Kabahatler Kanununda (MBS, 2023f) “*idari yaptırım kararına ilişkin tutanakta...bu fiilin işlendiğini ispata yarayacak bütün deliller...açık bir şekilde yazılır*” (m.25/1.c) ve “*başvuru dilekçesinde, idari yaptırım kararına... karşı ileri sürülen deliller açık bir şekilde gösterilir*” (m.27/4) ifadelerine yer verilmiştir. Aynı husus Gelir İdaresi Başkanlığının yayımladığı Tahsilat Genel Tebliğinde (MBS, 2023g) “*idari yaptırım kararında...kabahat fiili, bu fiilin işlendiğini ispata yarayacak deliller...yer alır*” (m.5) şeklinde tekrar belirtilmiştir. Bu durumda idari yaptırımların hukuka aykırı olduğunun ispatı işlemin muhatabına ait olması nedeniyle yaptırımdan kurtulmak isteyen muhatabın o işlemin hukuka aykırı olduğunu ispat etmesi gerekmektedir (Çağlayan, 2006:32; Kangal, 2011:238). Söz konusu ispat şartının ise idari itiraz-başvuru veya savunma hakkının kullanımı sırasında yerine getirilmesi mümkündür.

Bu noktada idari işlem aşamasında susmanın veya kendini suçlamamanın da ispat rejimi açısından belirleyici olduğu görülmektedir. Kendine karşı kanıt olarak kullanılacak belge ve bilgileri vermeme durumunu açıklayan kendini suçlamama (susma) hakkının vergi hukukunda uygulama alanı yoktur. Zira Vergi Usul Kanunu ve Gümrük Kanununa göre kişiler verginin/işlemlerin doğruluğunu araştırmak amacıyla bu işlemlerde kullandıkları belgeleri ibraz, muhafaza ve gerekli bilgileri istendiğinde vermekle yükümlü olduklarından ve buna uymamaları ceza sorumluluğu doğurmaktadır. Örneğin kaçakçılık suçu soruşturmada susma hakkının kullanılması mümkünse de vergi idaresinin yapacağı matrah takdirinde, matrah veya matrah farkının gerçeğe uymadığını kanıtlama yükü mükellefe düşmektedir (Candan, 2007: 277; Candan, 2012b).

4.2. Dava Aşamasında İspat

Dava aşamasında ispatın hukuki rejimi, dava türleri için farklı usul ve esaslarda gerçekleştirilmektedir. Bu açıdan ispat rejiminin delillerin hazırlanması ve ispat yükü yönüyle değerlendirilmesi mümkündür.

Delillerin hazırlanması ve taraflarca ileri sürülmesi, dava türüne göre “*taraflarca hazırlanma ilkesi*” ve “*re’sen araştırma ilkesi*” çerçevesinde gerçekleşir. Hukuk Muhakemeleri Kanununda dava taraflarının “*kendilerinin veya karşı tarafın delil olarak dayandıkları ve ellerinde bulunan tüm belgeleri mahkemeye ibraz etmek*” zorunda olduğu ifade edilmiştir (m.219/1). Taraflarca hazırlanma ilkesinin uygulandığı bu tür davalarda delillerin araştırılması, hazırlanması ve mahkemeye eksiksiz sunulması taraflarca yerine getirildiğinden kural olarak hakim edildir ve delil araştırmak zorunda değildir (Cin Karagöz, 2017:6). Bağlı delil ilkesinin uygulandığı

davalarda da hakim tarafların istek ve sundukları delillerle bağlı olduğundan dava malzemesini ve delilleri eksiksiz olarak mahkemeye sunmak ve bundaki eksiklikten dolayı uyuşmazlığın aleyhe sonuçlanması da dahil bütün sorumluluk taraflara aittir. İspat yükü ise iddiada bulunan tarafa düşmektedir. Bu tür davalarda kesin delillerle ispatın sağlanamaması halinde davanın reddine karar verilmesi gerekmektedir (Yurtcan, 2020:21; Başlar, 2022:1388; Çalışkan & Gürel, 2022:42).

Ceza davalarında ve idari davalarda maddi gerçeğin bütün yönleriyle ortaya çıkarılması bakımından re'sen araştırma ilkesi geçerli olduğundan hakim de dava aşamasında uyuşmazlığa ilişkin başka delillere başvurabilmektedir (Karakoç, 2018:268). Hukuk davalarına ilişkin ispat yükü, taraflardan birinin ispat yükü altında olması ve ispat edemediği takdirde sonuçların o tarafa yükletilmesi durumları ceza davalarında uygulama bulmaz (Özbek, Donay & Bacaksız, 2020:615-616; Badem, 2021:291). İdari davalarda da her durumda karşı tarafın iddiasının aksinin ispatı ve delillerle iddiasını desteklemesi beklenmediğinden hakim dava konusu olaya ilişkin her çeşit incelemeyi kendiliğinden yapabilir ve gerekli belge ve bilgileri ilgisinden isteyebilir (Öncel, Kumrulu & Çağan 2008:207; Cin Karagöz, 2017:146). Ayrıca idari davalarda geçerli tahkik usulü hakim in yargılama sürecine ve ispat rejimine egemen olmasını gerektirdiğinden re'sen araştırma ilkesi tahkik usulünün temel özelliklerinden biri ve doğal sonucudur (Çalışkan, 2023:162). Bu ilkenin önemli bir sonucu da ceza ve idari yargı sonucunda hakim in bir karar vermek zorunda olmasıdır. Son olarak delillerin mahkemeye sunulması zamanıyla ilgili olarak re'sen araştırma ilkesinin geçerli olduğu davalarda taraflar delillerini dava neticeleninceye sunulabilir. Taraflarca hazırlanma ilkesinin geçerli olduğu davalarda ise dilekçe aşaması sonrası delil sunulmak istenmesi yargılamanın geciktirilmemesi ve ilgili tarafın kusurunun bulunmaması şartlarına bağlıdır (Boz, Ardiç, Çakıcı & Yekebaş, 2022:26).

Dava aşamasına ilişkin ispat yükü veya ispat külfeti davanın sonucuna etkisi bakımından belirleyicidir. İspat yükü kavramı "*belli bir olayın gerçekleşmiş olup olmadığının anlaşılabilmesi, yani olayın ispatsız kalması yüzünden yargıcın aleyhte bir kararıyla karşılaşma tehlikesi*" anlamını taşır (Umar & Yılmaz, 1980:3; Cin Karagöz, 2017:10) ve esasen maddi gerçeğe ulaşmada re'sen araştırma ilkesini tamamlamaktadır (Durmuş, 2014:513).

Hukukta, genel olarak, iddia sahibinin iddiasını ispatla yükümlü olduğu kabul edilmektedir. Türk Medeni Kanunundaki (MBS, 2023ğ) "*Kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça, taraflardan her biri, hakkını dayandırdığı olguların varlığını ispatla*

yükümlüdür" ifadesi (m.6) buna işaret etmektedir. İspat yükü ile delil gösterme yükü kavramları bu açıdan farklı iki durumu tanımlamaktadır. Zira ispat yükü kavramı "*ileri sürülen olayın kim tarafından ispatlanması gerektiği*"; delil gösterme yükü ise "*tarafların kendi lehine olan olayın doğruluğunu ispatlamaya yönelik yargılama usulü işlemi*" anlamına gelmektedir (Boz, Ardiç, Çakıcı & Yekebaş, 2022:21). İspat yükünün hangi tarafa ait olduğu ise olaydan kendi lehine sonuç çıkarma durumuna belirlemektedir. Dolayısıyla ispat yükü üzerine düşen yani olaydan kendi lehine sonuç çıkaran tarafın iddiasını hukuken geçerli deliller sunarak ispatlaması beklenir (Yurtcan, 2020:59).

Hukuk davalarında bir olayın ispatı için taraflardan birinde olduğu sabit olan bir belgenin ibrazı zorunlu görülürse Hukuk Muhakemeleri Kanunu uyarınca bu belgenin sunulmasına karar verilmekte ve ibraz gerçekleşmezse belgenin içeriği konusunda diğer tarafın beyanı kabul edilmekte; üçüncü kişilerin elindeki belge ibraz edilmezse tanıklıktan çekilme hükmü uygulanmaktadır (m.220-221).

İspat yükü ceza davalarına yabancı bir kavramdır ve masumiyet karinesi gereği sanığın ispat yükü veya ispatlama yükümlülüğü bulunmamaktadır (Cin Karagöz, 2017:15; Yurtcan, 2020:59). Soruşturma aşamasında Cumhuriyet Savcısının maddi gerçeği araştırma, ortaya çıkarma ve bir iddianame düzenlemesine imkan verecek şüpheyi sağlayan delilleri toplama yükümlülüğü olsa da kovuşturma aşamasında mahkemeyi ikna etmesi şart değildir. İspat yükünün bütün unsurlar bakımından iddia makamına ait olduğu yönünde teorik görüşler ve yargı kararları olsa da ceza yargısında esas itibarıyla hakim için böyle bir yükümlülüğün olduğu kabul edilmektedir (Başlar, 2022:1388-1390). Kişilerin özerkliği, adaletin hataya yer vermeden işletilmesi zorunluluğu ve iddia makamının sanığın suçlu olduğunu sanığın yardımı olmadan ispat etme görevi ile susma hakkı nedeniyle kişiler kendileri veya yakınları için ceza sorumluluğu doğuracak şekilde delil göstermeye zorlanamaz. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesindeki adil yargılanma hakkına ilişkin "*sanığın sessiz kalma iradesine saygı gösterilmesi*" ilkesinin (m.6) bir sonucu olarak devletin zorunlu yetkisini kullanarak delil elde etmesi kabul edilmez (Harris, O'Boyle, Bates, & Buskley, 2013:262-263). Türk hukukunda Anayasanın "*hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz...Kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulgular, delil olarak kabul edilemez* (m.38/5-6)" hükmünde de aynı hususlar ifade edilmektedir.

İdari davalarda ise İdari Yargılama Usulü Kanununda yer alan “mahkemeler...belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler. Bu husustaki kararların ilgililerce, süresi içinde yerine getirilmesi mecburidir ...Taraflardan biri ara kararının icaplarını yerine getirmediği takdirde, bu durumun verilecek karar üzerindeki etkisi mahkemeye önceden takdir edilir ve ara kararında bu husus ayrıca belirtilir” (m.20) hükmüne göre hareket edilmektedir. Bu açıdan idari davalarda ispat yükü mevcuttur; kendisi için avantajlı kurala ve olaya ilişkin şartlara sahip olan taraf bunu ispatlamalı ve karşı tarafın kuralın uygulanmasını engelleyen, azaltan veya ortadan kaldıran olayları ispatlaması gerekmektedir. İptal davaları özelide idare işlemin unsurlarının mevcut ve hukuka uygun olduğunu ispatlamalıdır (Aktan, 2010:55). Danıştay ise duruma ve hayatın akışına göre ispat yükünün taraf değiştirebileceği görüşündedir (Cin Karagöz, 2017:20-21).

Vergi davalarında ispat konusunda İdari Yargılama Usul Kanunundaki re’sen araştırma ilkesi (m.20), geç ibraz olunan belgeler (m.21) ve delil tespiti (m.58) düzenlemeleri ile atıf yapılan konularda (m.31) Hukuk Muhakemeleri Kanunu ve Vergi Usul Kanunu uygulama bulmaktadır. Bu bağlamda iddia sahibinin iddiasını ispatla yükümlü olduğuna ilişkin genel kural vergi davaları için de geçerlidir (Öncel, Kumrulu & Çağan 2008:199; Bilici, 2023:183; Şenyüz, Yüce & Gerçek, 2018:80; Öner, 2018:272). Vergi Usul Kanununun ispata ilişkin “...iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir...” (m.3/B) hükmü gereği vergi işlemlerinde ispat yükümlülüğü “olağan” değil “olağanüstü” iddia eden tarafa ait kabul edilir. Zira Kanun sadece suçun değil suçsuzluğun da ispatını getirmiştir (Öncel, Kumrulu & Çağan 2008:202; Candan, 2012a; Yüce, 2014:121; Karakoç, 2017b:283; Şenyüz, Yüce & Gerçek, 2018: 80; Şenyüz, 2020:377). Bu nedenle ispat yükü sadece vergi mükellefleri ve sorumlularına değil vergi idaresine de aittir (Öncel, Kumrulu & Çağan 2008:203; Batı, 2022:72). Vergi ödevlerinin yerine getirmemesi halinde ise ispat yükü doğrudan mükellefe aittir (Bilici, 2013:184).

5. GÜMRÜK MEVZUATINDA İSPATIN DÜZENLENİŞ ŞEKLİ VE HUKUKİ REJİMİ

Gümrük hukuku gümrük işlemleri ve vergileriyle ilgili konu ve uygulamaları düzenlemekte ve bu niteliğiyle mali hukukun alt dalını oluşturmaktadır

(Karakoç, 2022:5). Gümrük hukukunun yürürlükteki gümrük işlemleri ve uygulamalarına dönük kısmı gümrük mevzuatı olarak ifade edilebilmektedir.

5.1. İspatla İlişkili Gümrük Düzenlemeleri

Gümrük mevzuatında ispat düzenlemeleri oldukça dağınık bir görünümündedir. Bu açıdan ispatla ilişkili düzenlemelerin değerlendirilebilmesi için “gümrük işlemlerine ilişkin genel düzenlemeler” ve “ispat kavramının yer aldığı düzenlemeler” şekline ayrıma gidilmesi yerinde olacaktır.

Gümrük Kanununda (MBS, 2023h) “mevzuat hükümlerine uymak; gümrük idarelerinin ...mevzuat hükümlerine göre yapacağı gözetim ve kontrollere tabi olmak; bu idarelerin kendi adına veya başka idareler nam veya hesabına tahsil edeceği her tür vergi, resim, harç ve ücretleri ödemek veya bunların teminata bağlamak; mevzuat hükümlerinin uymayı zorunlu kıldığı her tür işlemleri yerine getirmekle” sorumlu olduğu belirtilerek (m.4) kişilerin maddi ve şekli yükümlülüklerine işaret edilmiştir. Bu genel yükümlülük kapsamına ispat konusu da dahildir.

Gümrük işlemlerinde ispatın en önemli aracını beyan ve biçimsel anlamda gümrük beyannamesi oluşturmaktadır. Beyan esasının özünü bir verginin unsurları en iyi beyan sahibinin bildiği hususu vardır. Dolayısıyla vergilerden beklenen hukuki, ekonomik veya mali sonuçların doğması beyanın gerçeği yansıtmasına bağlıdır. Gümrük Kanununa göre ibraz yükümlülüğü kapsamında muhafazası öngörülenler haricinde ilgili bütün bilgi ve belgeleri içermesi gereken gümrük beyannameleri (m.60) vergiler ile para cezaları için taahhüt niteliğinde beyan sahibini bağlamaktadır (m.61/3).

Gümrük Kanununa göre kişiler gümrük işlemleriyle ilgili bütün belge ve bilgileri istenildiğinde ibraz etmek üzere bunları beş yıl süreyle muhafaza etmelidirler (m.6/1; m.11; m.230). Bu açıdan ibraz yükümlülüğü ispatın hukuki rejimi açısından önem arz etmektedir. Zira Gümrük Kanununa göre ibraz yükümlülüğüne uyulmaması da gümrük kabahatidir (m.235/1-2; m.241/1; m.241/6.d). Ayrıca Gümrük Yönetmeliği ekindeki 82 No’lu listede beyanname, kayıt ve belge düzenine ilişkin çeşitli usulsüzlük kabahatlerine yer verilmiştir (Gültekin, 2019:200).

Gümrük işlemleri sırasında yükümlülüklerin yerine getirilmesini engelleyen ve şahsa özel sonuç doğuran mücbir sebep veya beklenmeyen hallerin ispatı da genel yükümlülükler kapsamında kişilere düşmektedir. Gümrük Yönetmeliğine (MBS, 2023ı) göre “yangın, yer sarsıntısı, su basması, don, fırtına, kasırga gibi doğal afetler, kanuni grev ve lokavtlar, genel salgın hastalık, kısmi veya genel seferberlik ilanı, devletçe konulan yasaklar, abluka

veya savaş hali, terör, ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk, yükümlü firmanın iflası veya şahıs firmalarının sahibinin ölümü, faaliyetinin kamu otoritelerince durdurulması, yükümlü iradesi dışında meydana gelen ve müdahalesiyle önlenemeyen diğer durumların” süresi içerisinde oluştuğunun kanıtlanması gerekmektedir (m.31).

Gümrük idareleri gümrük vergileri, ticaret politikası önlemleri ve diğer düzenlemelere uyum sağlanması amacıyla gümrük denetimi yapmaktadır (Üyümez & Gültekin, 2016:347-349). Kanıt niteliği taşıyan eşya, bilgi ve belgeye ulaşılması mümkün olduğundan etkin bir gümrük denetiminin sağlanması açısından kişilerin genel nitelikte yükümlülükleri vardır. Zira Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı Yönetmeliğine (MBS, 2023i) göre “gerçek ve tüzel kişiler, istenildiğinde gizli dahi olsa bütün belge, defter ve bilgileri ibraz etmek, para ve para hükmündeki evrakı ve aynıyatı ...müfettişlere göstermek...zorundadır. Müfettişler, görevleri sırasında...her türlü bilgi, belge ve defteri istemeye, bunları incelemeye ve örneklerini almaya ...yazılı ve sözlü bilgi almaya yetkili olup, ilgililer istenilen bilgi, belge ve defterler ile elektronik kayıtlarını, bunların örneklerini noksansız ve gerçeğe uygun olarak vermek, yazılı ve sözlü bilgi taleplerini karşılamakla yükümlüdürler” (m.14/1). Ayrıca söz konusu unsurlar düzenlenecek raporlar ve idari işlemler için delil niteliği taşımaktadır. Diğer taraftan söz konusu Yönetmelikte idare açısından “inceleme veya soruşturma sonucu elde edilen maddi ve hukuki delillere dayandırılması” zorunluluğu da açıkça vurgulanmıştır (m.57/1). Yine Sonradan Kontrol ve Riskli İşlemlerin Kontrolü Yönetmeliğine (MBS, 2023j) uyarınca müfettişlerin “gümrük mevzuatı ve diğer mevzuatta öngörülen yükümlülüklerle ilişkin kişinin lehine ve aleyhine olan tüm hususları” inceleyeceği (m.12/1) ve kişilerin de “sonradan kontrol için esas oluşturacak gerekli her türlü bilgi, veri, kayıt, defter, belge ve diğer evrakı vermekle yükümlü” oldukları ifade edilmiştir (m.14/1).

Gümrük mevzuatına göre gümrük idaresine ibraz edilen bilgi ve belgelerle ilişkili olarak “kanıt” veya “ispat” kavramlarının yer aldığı özel durumlar da bulunmaktadır. Zira Gümrük Kanununda geçen “bağlayıcı menşe bilgisi talebine ilişkin kanıt sunma” (m.9/3.b), “menşe şahadetnamesinin geçerliliğiyle ilave kanıt sunma” (m.21/2), “ilişkili kişiler arasında satış bedelinin emsal kıymetlerden birine çok yakın olduğunun ispatlanması” (m.24/2.b), “faiz gideriyle ilgili oranı kanıtlama” (m.28), “ağırlık noksanlığının doğal özellikler, hasar, eksik yükleme, çalınmadan kaynaklandığı kanıtlama” (m32/6.b), “beyanname iptalinde yanlış gümrük rejime tutulma veya o gümrük rejimine tabi olmanın mümkün olmadığını kanıtlama”

(m.64/1), “teminat uygulamasında mali gücün kanıtlanması” (m.85/4), “transit rejiminde eşyanın beklenmeyen haller veya mücbir sebeplerle telef veya kaybını kanıtlama” (m.92/2), “antrepo rejiminde telef, kayıp veya çalınmanın kusur veya hatadan kaynaklanmadığını kanıtlama” (m.106/2), “hariçte işleme rejiminde tamir amaçlı geçici ihraç edilen eşyanın garanti kapsamında, kanuni yükümlülük veya imalat hatası nedeniyle bedelsiz yapıldığını kanıtlama” (m.142), “serbest bölgedeki eşyanın gümrük statüsünü gösteren belgenin kanıt niteliği taşıması” (m.162/1-2), “serbest bölgedeki eşyanın kaybını kanıtlama” (m.185/1; m.186/1), “ihracat vergilerinden muafiyete ilişkin hükümlere uygun hareket edildiğini kanıtlama” (m.190/2), “tercihli tarife ve muafiyet şartlarının yerine getirildiğini ispatlama” (m.191/A), “dolaşım belgesinin yanlışlıkla onaylandığı hallerde özen yükümlülüğüne uyulduğunu ispatlama” (m.198/4), “eşyanın kusurlu veya sözleşmeye aykırı olduğunun anlaşılmadığını kanıtlama” (m.213/3), “özet beyan takibatında kanıt sunma” (m.237), “geçici ithalat rejiminde eşyanın yurt dışına çıkarıldığını kanıtlama” (m.241/3.m), “gemiye yük alınmadığını, başka limana çıkarıldığını veya avarya olduğunu kanıtlama” (m.241/6.a) bunlar arasındadır. Ayrıca Gümrük Kanununda yer alan itiraz (m.242-243) ve uzlaşma (m.244) başvuruları sırasında iddia ve ispat faaliyeti yürütülmesi muhtemeldir.

Gümrük Yönetmeliğinde ise “gümrük kıymetinde düzeltmenin kesin delille ispatı” (m.46-47), “menşe şahadetnamesiyle ispat” (m.205), “ulusal transit rejiminde farklılıkların ispatı” (m.239), “gümrük antrepo rejiminde eşyanın gerçek miktarını ispat” (m.337), “çalınma olayını ispat” (442), “eşyanın geri gelme nedenini ispat” (m.446), “gümrük yükümlülüğünü etkilemeyen halleri ispat” (m.486), “kabul edilebilir halleri kanıtlama” (m.487), “antrepo rejiminde farklılıkları kanıtlama” (m.522), “ekonomik etkili gümrük rejimi izin şartlarının yerine getirildiğini kanıtlama” (m.313), “işlem görmüş ürünlerin başka bir işlem veya kullanıma tabi tutulduğunu kanıtlama” (m.401), “muafiyet tanınacak parça veya aksesuarların daha önce ihraç edilen makine, araç, alet veya diğer ürünlere ait olduğunu uzman raporuyla kanıtlama” (m.447), “geri gelen eşyadaki kayıpları ispat” (m.487), “rafineri yılsonu muvazene işlemlerine ilişkin farklılıkları ispat” (m.550) ve “fikri ve sınai mülkiyet hakkının korunmasına ilişkin işlemler sırasında belge ibrazı” (m.107/1) örnekleri yer almaktadır.

Geçici ithal edilen kara taşıtlarına ilişkin Gümrük Genel Tebliğinde (MBS, 2023k) “yüklemenin gecikme nedenini kanıtlama” (m.17), “taşıtların yurt dışında olduğunu ispat” (m.21), “çalınma olayını ispat” (m.30), “kullanılamaz taşıtların karıştığı ölümlü

veya yaralanmalı kazalarda mahkeme kararı veya cumhuriyet savcılığı yazısı, diğer hallerde emniyet, jandarma birimlerince düzenlenecek olay yeri tespit tutanağı veya yetkili sigorta şirketlerinin ekspertiz raporuyla belgelendirme” (m.31) ve TIR Uygulama Tebliğindeki (MBS, 2023I) “ihraç eşyasına ilişkin farklılıkları ispat” (m.40), “eşyanın yurt dışı edildiğinin, boşaltıldığının; başka gümrük rejimine tabi tutulduğunu kanıtlama” (m.42) da bu kapsamda değerlendirilebilecek örneklerdendir.

Tahsilat işlemleri konulu 2 Seri No’lu Gümrük Genel Tebliğinde (MBS, 2023m) ise gümrük idaresinin ispat faaliyetiyle ilgili açıklama yapılmıştır. Buna göre dolaylı temsilcinin sorumluluğu açısından “beyanda kullanılan verilerin yanlış olduğunun bilindiğini veya meslek icabı ve mutad olarak bilmesi” hususlarının “gümrük beyannameleri ile ilgili belge ve bilgiler arasındaki uyumsuzluk, çelişkili durumun araştırılmamış olması, belgelerin sahte, yanlış veya hatalı olduğunun ayrıca bir araştırmaya gerek olmaksızın anlaşılabilmesi, belgelerin mevzuatta öngörülen formlara-şartlara uymaması, fiziki incelemeyle veya beyanname eki belgelerde yer alan bilgilerden aykırılıkların anlaşılabilmesine karşın, tarife yönüyle yapılan beyanın gümrük vergilerini ödememe veya noksan ödeme veya vergi dışı önlemlere tabi olmama sonucunu doğuracak nitelikte olması, vergi kaybına ilişkin sorumlulukları açık olmak şartıyla haklarında Gümrük Kanunu, Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu ve ceza koyan diğer kanunlar kapsamında fezleke, rapor veya iddianame düzenlenmesi” durumuna ilişkin belgelerle ispatlanması (m.6) ve iştirak halinde “filin bilerek ve istenilerek (kasten) işlendiğinin” tespiti (m.8/2-3) istenmiştir.

Yukarıda yer alan örneklerin çoğaltılması mümkün olmakla birlikte ispatın bu bağlamdaki hukuki niteliği gümrük idaresi için görev ve muhatapları için de yükümlülük şeklindedir. Gümrük idaresinin ispatla ilişkili yükümlülüğünü yerine getirmemiş olmasının veya kişilerin sunduğu delilleri kabul konusunda kusurlu olmasının sonucu hukuka aykırılık; kişilerin ispat yükümlülüklerini yerine getirmemesinin sonucu ise gümrük vergileri ile ticaret politikası önlemlerinden ve gümrük ihlallerinden sorumluluk şeklindedir. Belirtilmelidir ki gümrük işlemleri aşamasında ibraz edilen delil/kanıt niteliğindeki belgelerin kabulü açısından gümrük idaresi ilgili düzenlemelerde yer alan sınırlar dahilinde takdir yetkisine sahiptir. Bu noktada gümrük idaresi gümrük vergilerine ve gümrük ihlallerine ilişkin sorumluluk doğuran olayı; kişiler de gümrük yükümlülüğünü ya da kabahatten sorumluluğu ortadan kaldıran veya azaltan olayı ispat etmek durumundadır.

5.2. Gümrük Davaları Aşaması

Gümrük idaresinin ispat faaliyetine konu olan işlemleri muhatapları ile uyumsuzluk konusu da olabilmektedir. Gümrük uyumsuzlukları vergi aslına bağlı olma-olmama ve kabahat ve/veya suç olma durumuna bağlı olarak idari yargıda (idare-vergi mahkemelerinde) ve/veya adli yargıda (ceza mahkemelerinde) dava konusu yapılmaktadır. Bu ayırım gümrük davalarına ilişkin ispat faaliyetlerinin tabi olacağı hukuki rejimi belirlemesi bakımından önemlidir. Belirtilmelidir ki gümrük işlemlerinin bu aşamaya gelmesi bazen Gümrük Kanunundaki itiraz yolunun tüketilmesi şartına bağlıdır.

Gümrük davalarına ilişkin ispat rejimi ceza davaları açısından genel düzenlemelere tabidir. Bu davalara ilişkin ispat rejimi yukarıda açıklandığı şekilde kaçakçılık suçları için de uygulama bulmaktadır. Bununla birlikte idari yargıda görülen gümrük davaları İdari Yargılama Usul Kanununa tabi olduğundan re’sen araştırma ilkesi veya tarafların idari işlemin unsurlarına ilişkin hukuka uygunluk veya aykırılık iddiaları ile ispat vasıtalarının hakime sunulması gibi hususlar bu davalar için de aynen geçerlidir. Ancak konu vergi davaları bakımından tartışmalıdır. Zira İdari Yargılama Usul Kanununa göre “Kanunda ve Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunulan haller haricinde vergi uyumsuzluklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümlerinin uygulanması” gerekmektedir (m.31/2). Gümrük işlemlerinin ve dolayısıyla gümrük uyumsuzluklarının konu edildiği davalarda ispata ilişkin konuların Vergi Usul Kanununa göre yorumlanması, diğer bir ifadeyle usul ve esasının Gümrük Kanununun uygulandığı konuların dava aşamasında Vergi Usul Kanunu yönüyle değerlendirilmesi bir eksiklik oluşturacak ve hukuka uygunluk denetimi bakımından adil bir sonuca ulaştırmayacaktır (Gök, 2019:384). Gümrük Kanunu ve ikincil düzenlemelerden oluşan, kapsamı ve niteliği gereği uluslararası düzenlemelerden en çok etkilenen hukuk konusu oluşturan gümrük mevzuatı teknik yönü ağı basan ve uzmanlık bilgisi gerektirecek ölçüde özellik taşıyan bir içeriğe sahip olduğunun sadece idari aşamada değil dava aşamasında da dikkate alınması zaruridir. Bu durum dahilinde alınan vergilerden tahakkuk, teminat, idari itiraz veya zamaşımı gibi konular bakımından ayrılması nedeniyle farklı bir yorum ihtiyacını da gerektirmektedir. Dolayısıyla gümrük mevzuatının özel durumu gözetilerek ispat da dahil olmak üzere gümrük davalarda öncelikle gümrük mevzuatına ve gerekli hallerde Vergi Usul Kanununa göre konunun yorumlanması gümrük davalarının hukuka ve hakkaniyete uygun karara bağlanması bakımından yerinde olacaktır.

6. MENŞE BEYANI VE İSPAT

6.1. Genel Olarak Menşe

Menşe kavramı “eşyanın ekonomik milliyeti” olarak tanımlanmakta ve eşyanın geldiği ülkeden ziyade hangi ülkeye ait olduğunu göstermektedir (Şahin, 2019:72; Terzi, 2023:89). Menşe ülke kavramı “gümrük tarifesinin, miktar kısıtlamalarının veya ticaretle ilgili diğer önlemlerin uygulanması amacıyla belirlenen kriterlere göre eşyanın üretildiği veya imal edildiği kabul edilen ülke, ülke grubu veya bölge ya da toprak parçası” anlamı taşımaktadır (WCO, 2018:8).

Menşe gümrük tarifesi, gümrük kıymeti, eşyanın miktarı/ağırlığı ve eşyanın tabi olacağı gümrük rejimleri ile birlikte temel vergilendirme unsurları arasındadır (Eşgünoğlu Bulmuş, 2022:22). Ayrıca tarife cetvellerinde analitik sınıflandırma yapılırken eşyanın maddi özellikleri ve ticari birimi ile birlikte menşe bilgisi de kullanılmaktadır (Ercan, 2019:23).

Eşyanın menşei açısından “tercihsiz menşe” ve “tercihli menşe” şeklinde iki statü ve bu statüleri düzenleyen aynı adlı iki grup kural bulunmaktadır. Genel olarak menşe kuralları “bazı ülkelerce eşyanın menşei belirlemek için uygulanan ve ulusal ve de uluslararası düzenlemeler çerçevesinde oluşturulan özel hükümlerdir” (WCO, 2018:32). Türkiye uygulamasında tercihli olmayan menşe kuralları Gümrük Kanunu ve Gümrük Yönetmeliği (Şahin, 2019:73; Gerçek, 2020:258) ve tercihli menşe kuralları da karşılıklı taviz içeren tercihli ticaret anlaşmaları ile eki protokoller ve tek taraflı taviz içeren Cumhurbaşkanlığı Kararları ile belirlenir.

Tercihli olmayan menşe kuralları Dünya Ticaret Örgütü yükümlülükleri, tarife kotası, korunma ve misilleme önlemi, miktar kısıtlaması, anti-damping vergileri, menşe ve etiketleme, tarımsal ihracat iadesi, kamu alımı ve ticaret istatistikleri gibi konularda uygulama bulmaktadır (Gwardzińska & Chowaniec, 2022:39). Vergisal anlamda bu kurallar en çok kayrılan ülke kuralı uyarınca Dünya Ticaret Örgütü üyesi ülkelere tavizli vergi uygulamasında esas alınır (Derdiyok, 2013:101; Gerçek, 2020:258).

Gümrük Yönetmeliğinde tercihli tarife kavramı “iki ya da daha çok ülkenin yaptıkları ticaret anlaşması uyarınca, aralarındaki ticaretle karşılıklı olarak ya da bir ülkenin belli ülke ya da toprak parçaları menşeli eşyaya tek taraflı olarak daha düşük tarife uygulaması” anlamını ifade etmektedir (m.32/1.m). Tercihli tarifeler de menşe esasına dayanmaktadır.

Türkiye uygulamasında tercihli tarifelerin temel kaynağı Avrupa Birliği (Topluluğu) ile olan gümrük birliğidir. Bu bağlamda 1/95 sayılı Ortaklık Konseyi

Kararıyla Türkiye üçüncü ülkelerle tercihli ticaret anlaşmaları dahil Birliğin ticaret politikasına ve gümrük rejimine uymamayı üstlenmiştir. Gümrük mevzuatının menşe, kıymet, eşyanın Gümrük Birliği bölgesine girişi, beyanname, gümrük rejimleri, eşyanın dolaşımı, gümrük yükümlülüğü, itiraz, fikri ve sınai mülkiyet haklarının korunması, gümrük istisnaları, bazı tekstil ürünlerinin menşeinin tespiti bu kapsamdadır. Ayrıca gümrük birliğiyle birlikte Genelleştirilmiş Tercihler Sistemi uygulanmaya başlanmış ve İthalat Rejim Kararı ekindeki listeler üzerinden belirli ülkelere bazı eşya bakımından tek taraflı tavizler tanınmıştır. Yine Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu kapsamı eşya bakımından Türkiye ile Avrupa Birliği arasında menşe esaslı ticaret öngörülmüştür (DPT, 2001; TB, 2018).

Dünya ticareti içinde tercihli ticaretin yaygın uygulama bulduğundan menşe kurallarına dayanan bu ticaretle belgelendirme ve doğrulama sürecinin etkin şekilde uygulanmasında gümrük idareleri önemli bir role sahiptir (Tanaka, 2011). Zira söz konusu rejimler taraf ülke gümrük idarelerinin menşe ispat belgelerinin ve beyanlarının geçerlilik ve içerdiği bilgilerin doğruluk durumunun tespiti amacıyla işbirliği yapmasını ve makul şüphe veya sondaj yoluyla tespit edilenlerin gümrük işlemleri sırasında veya sonrasında sonradan kontrole tabi tutulmasını öngörmektedir (TB, 2021).

6.2. Menşe Beyanında İspat ve Hukuki Niteliği

İspat belgesiyle veya diğer şekillerde olması fark etmeksizin gümrük idaresine yapılan menşe beyanı gümrük beyanının doğruluğu açısından ispat faaliyeti içermektedir. İspatın hatalı veya hileli olması menşe esaslı taviz rejimini sonlandırarak yaptırım uygulanmasına neden olabilmektedir. Zira gümrük idaresinin birel ve tespit edici idari işlemi olan menşe esaslı tasarrufları eşyanın hukuki statüsünü doğrudan etkilemektedir (Çevikçelik, 2023:293-294). Bu noktada Gümrük Kanuna göre menşe uygulamalarında tereddüt oluşmaması için gümrük idaresinden bağlayıcı menşe bilgisi talep edilmesi mümkündür. Gümrük Kanuna göre talebin karşılanması ise “beyan edilecek eşya ve menşe kazanımı gerektiren durumu ile verilen bilgide tanımlanan eşya ve menşe kazanımı gerektiren durumunun her bakımdan uygun bulunduğu kanıtlanması” şartına bağlanmıştır (m.9).

Menşe ispatı genel olarak menşe şahadetnamesi ve diğer menşe ispat belgeleriyle yapılmaktadır (Selen, 2020:215, Terzi, 2023:91). Menşe belgelerini muhafaza ve talep edilmesi halinde ibraz edilmesi yükümlülüğünü de ispat rejimi kapsamında kabul edilmektedir (Çakıroğlu & Gültekin, 1999:75-76).

Genel olarak menşe şahadetnamesi genel olarak *“yetkili olan makam veya kuruluşun, sertifikanın ilgili olduğu eşyanın belirli bir ülke, ülke grubu veya bölge ya da toprak parçası menşeli olduğunu açıkça onayladığı ve eşyayı tanımlayan özel belge”* ve menşe ispat belgeleri menşe şahadetnamesi de dahil olmak üzere *“tasdikli menşe beyanı veya menşe beyanı”* anlamına gelmektedir (WCO, 2018:4; 15). Uluslararası anlaşmalara ilişkin 10 Seri No’lu Gümrük Genel Tebliğinde (MBS, 2023n) *“EUR.1 ve EUR-MED Dolaşım Belgeleri”, “İran Menşe İspat Belgesi”, “Malezya Menşe Belgesi”, “D-8 Menşe İspat Belgesi”, “TR-AZ Menşe İspat Belgesi”, “TPS-OIC Menşe İspat Belgesi”, “menşe beyanları”, “fatura beyanları”, “EUR-MED Fatura Beyanları”, “tedarikçi beyanları”, “Form A Menşe Belgeleri”, “TR-UAE Menşe İspat Belgeleri” ve “TUR-PAK Menşe İspat Belgeleri”* ve Gümrük Yönetmeliğinin 7 No’lu ekinde yer alan menşe şahadetnamesi olarak belirtilmiştir (m.4/1). Tavizli (indirimi-sıfır) gümrük vergisi uygulanmasını sağlayan bu belgeler Türkiye’nin tercihli/serbest ticaret anlaşması olan ülke ve ülke gruplarıyla olan veya tek taraflı olarak taviz tanıdığı ülkelerden Türkiye’ye olan ithalatta kullanılmaktadır.

Gümrük Yönetmeliğine göre serbest dolaşıma girişte *“ticaret politikası önlemlerine”, “ilave gümrük vergisine”* veya *“ek mali yükümlülük gibi diğer mali yükümlülükler”* tabii eşyanın *“bunlara tabii ülke menşeli olmadığı”, “başka bir ülkede gördüğü değişiklik ve işlemler dolayısıyla o ülke menşeli sayılmaması gerektiği”* veya *“İthalat Rejimi Kararı eki listelerde diğer ülkeler sütununda gösterilen gümrük vergisi oranından yararlanmak amacıyla eşyanın Dünya Ticaret Örgütü üyesi ülke menşeli olduğunun”* menşe şahadetnamesiyle ispatı gerekmektedir (m.38-41; m.205/4). Gümrük idarelerinin *“ciddi bir şüphe durumunda menşe şahadetnamesi ibrazına rağmen ek kanıt isteme”* konusunda yetkisi bulunmaktadır (m.21/2). Menşe şahadetnamesinin sonradan ibrazı veya hatalı veya eksik bilgiler nedeniyle kabul edilmemesi halinde fark gümrük vergileri teminata bağlanarak ibraz için süre verilmekte; ibrazın gerçekleşmesi halinde teminat iade edilirken ibraz gerçekleşmezse teminat gelir kaydedilmektedir. İkinci durumda gümrük vergileri en yüksek tutarı üzerinden tahsil edilmektedir (m.38-41; m.205/4). Bu noktada eşyanın gerçek menşenin tespiti için zincirleme menşe araştırması yapılması, fatura düzenleyen firmanın ticari defter, belge ve kayıtlarının incelenmesi, bilirkişiye ayniyet tespiti yaptırılması ve belgelerin eşyayı temsil edip etmediğinin tespiti önemlidir (Şişman, 2017:303-305; Sürmeli Sarıgül & Altay Topçu, 2019:81-86; Ergin, 2020:75).

Gümrük idaresi menşe ispat belgelerinde yer alan bilgilerin gerçeğe aykırı olduğu yönünde şüphe veya ihbar olması halinde eşyanın orijinal ambalajı, markası ve patenti gibi hususları incelemektedir. Bu aşamada geçerlilik/geçersizlikle ilgili yeterli kanaat oluşmaması ya da biçimsel/teknik şartlara uygun olmaması halinde, ceza zamaşımı da dahil süresi içinde sonradan kontrol başlatılır (TB, 2021). 10 Seri No’lu Gümrük Genel Tebliğine göre muhafaza yükümlülüğü biten belgeler hakkında mahkeme veya Cumhuriyet Savcılığı kararı, mücbir sebep veya beklenmeyen hal söz konusu değilse sonradan kontrol denetimi yapılmaz.

İspat rejimi açısından eksik, kusurlu veya yanıltıcı bilgi, belge ya da veriye göre başlatılan sonradan kontrol denetimi üzerinde ayrıca durulmalıdır. Zira menşe ispat belgelerinin *“ihracatçının sağladığı eksik, kusurlu veya yanıltıcı bilgi, belge ya da veriye dayanarak onaylanmadığı”* ve *“yükümlünün gümrük mevzuatının gerektirdiği yükümlülüklerin yerine getirilmesinde tüm özeni gösterdiği”* ispat edilmesi halinde tercihli tarife nedeniyle tahakkuk ettirilmeyen vergiler sonradan istenmez.

Gümrük idareleri ülkesinde faaliyette bulunmakla birlikte gümrük mevzuatına uyumun sağlanması için karşılık işbirliği ve yardım anlaşmaları uyarınca bir başka ülkede denetim yapabilmektedir. Bu denetimin kapsamına idari ve adli işlemlere konu olan gümrük ve taşımacılık belgeleri ile ibraz edilen diğer resmi belgelerin gerçekliğiyle bilgi değişimi ve incelemeler girmektedir. Ancak gümrük personeli danışman sıfatını taşıdıklarından soruşturmaya aktif olarak katılamazlar. Gümrük idarelerinin talebi ve kabulü üzerine gümrük personelinin ülkesinde yürütülen adli süreçte uzman veya tanık olarak hazır bulunabilir (Gültekin, 2022:712-716).

İhraç ülkesindeki gümrük idareleri menşe ispat belgelerinin geçerliliği hakkında karar verebilecek tek yetkili mercidir (Çakıroğlu & Gültekin, 1999:77). Avrupa Adalet Divanı da sürecin iyi işlemesi için gümrük idareleri arasında işbirliğine ihtiyaç olduğunu ve doğrulama için en iyi konumda olan ihracatçı ülke gümrük idaresinin kararının kabul edilmesi gerektiğini vurgulamaktadır (Schrömbges & Wenzlaff, 2011:90).

6.3. Menşe İhlalleri Bağlamında İspat

Gümrük Kanununda *“üzerinde, iç-dış ambalajında üretildiği ülkeden başka bir ülke menşeli olduğunu gösteren veya böyle bir izlenim uyandıran isim ya da simge taşıyan ya da Türkiye menşeli eşyayı başka bir ülke menşeli göstermek amacını taşıyan eşyanın”* ithalinin yasak olduğu; ancak *“eşyanın*

gerçek menşeyi göstermek amacıyla” *elleçlemeye tabi tutulabileceği*” (m.56) belirtilmiştir.

Kişilerin menşe ispat belgelerini mevzuatına göre ve içeriği gerçeği yansıtacak şekilde ibraz etme ve muhafaza etme yükümlülüğü bulunmaktadır. Bu yükümlülüklerin ihlali halinde ilgili kişiler, tespit edilen aykırılığın öznesi olsun veya olmasın, idari veya adli işlemlere konu olmaktadır (Çakıroğlu ve Gültekin, 1999:75-76). Menşe saptırması denilen bu aldatici işlemler gümrük işlemleri sırasında yapılmalıdır (Çilesiz, 2016:163; Ergin 2020:77).

Menşe beyanında kullanılan menşe ispat belgeleri, yetkili bir kurumun düzenlediği ve gümrük idaresi tarafından onaylanan belge olmasına karşın dış ticarete sahtesine rastlanan belgeler arasındadır. Tercihsiz menşe yükümlülüklerinden kaçmak ve tercihli menşe avantajlardan yararlanmak isteyen kişiler kaşe sahteciliği, adatıcı-yanıltıcı bilgi içeren, başka bir ithalat işlemine ait olan ya da sehven düzenlenen menşe belgesi kullanabilmektedirler (Gümüş Özuvar & Şahin, 2021:110).

Dünya Gümrük Örgütü (WCO) tarafından yapılan ayrıma göre menşe ihlalleri “*kasten yapılan usulsüzlükler*” ve “*ihmalle yapılan usulsüzlükler*” şeklinde iki türdür. İhlaldeki hile ve ihmal nitelemesi mükelleflerin vergi kaçırmaya yönelik niyetinin ölçüsü kabul edilmekte ve gümrükle ilişkili ticari nitelikte olan hileli ihlaller “*ticari eşya hareketinden doğan vergi ve benzeri mali yükleri ödememek veya buna teşebbüs etmek*”, “*ticari eşya hareketine ilişkin yasak veya kısıtlamalara uymamak veya buna teşebbüs etmek*”, “*yetkili olmaksızın geri ödeme, sübvansiyon ve diğer harcamaları almak veya buna teşebbüs etmek*”, “*meşru ticari rekabete zarar verecek hukuka aykırı avantaj elde etmek veya buna teşebbüs etmek*” şeklindedir. Bu ayırım vergileme ve cezalandırma rejimi bakımından oldukça önemlidir. Zira gümrük yükümlüleri yanında menşe belgesi düzenleyen resmi makamların da menşe uygulamaları hakkında bilgi eksikliği olabilir ve bu menşe kurallarının sağlıklı işlenmesini engelleyebilir (WCO, 2013).

Türk hukukuna göre menşe ihlali halinde gümrük vergine ilişkin ek tahakkuk ve gümrük kabahati (Gümrük Kanunu, m.234; m.241/1), kaçakçılık suçu (Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu, m.3) (MBS, 2023o) ve belgede sahtecilik suçu (Türk Ceza Kanunu m.204-207) (MBS, 2023ö) olabilmektedir.

Menşe beyanına bağlı oluşan gümrük vergileri ek tahakkuku ve gümrük kabahatlerine bağlı idari yaptırımlar ile kaçakçılık suçu ve belgede sahtecilik suçuna bağlı adli yaptırımlar bakımından belge delilleri-ispat araçları gümrük beyannamesi ile gümrük idaresine verilen menşe ispat belgeleridir

(WCO, 2013; Şişman, 2017:300). Zira gümrük ihlalleri temelde gümrük beyannamesi üzerinde işlenmektedir. Delillerin geçerliliği ve ispat gücü ise duruma göre ilgili kişi, gümrük idaresi ve mahkeme tarafından değerlendirilmektedir.

7. SONUÇ

Gümrük mevzuatında düzenlenen yükümlülüklerin muhataplarınca yerine getirilmesi, ilişkili olduğu alanların kapsamı ve niteliği itibarıyla kendisine bağlanan hukuki, ekonomik ve mali sonuçlara ulaşılması bakımından son derece önemlidir. Bu nedenle kişilerin yükümlülüklerini zamanında ve tam olarak yerine getirme durumunun, yani gümrük uyumunun denetimi beyan esasına göre gümrük idaresine sunulan bilgi ve belgelere göre gerçekleşmektedir. Gümrük denetimi sonucunda ek tahakkuk, idari yaptırım kararı ve suç olarak tespit edilen durumların yargıya aktarılması ise delil elde etme ve ispat faaliyetini gerektirmektedir. Bu bakımdan ispat konusunda yapılacak yanlışlıklar gümrük vergileri, ticaret politikası önlemleri ve ilgili diğer mevzuat alanlarında hukuka ve hakkaniyete uygun olmayan sonuçlara neden olabilir.

Gümrük mevzuatı bakımından ispat araçları temelde eşya, beyanname ile birlikte herhangi bir izin veya denetimle ilişkili olarak beyannameye eklenmesi gereken veya sonradan ibrazı istenen bir belge, ekspertiz raporu, uzman raporu, hekim raporu, yurtdışındaki resmi makamlardan alınan bir yazı, mahkeme kararı, savcılık yazısı veya mülki idare amirinden alınan yazı olabilmektedir. Eşyanın menşeyinin beyanı ise bu amaçla kullanılan özel menşe ispat belgeleriyle olmaktadır. Söz konusu ispat araçlarının ikna kabiliyeti ve doğruluğunun kabulü gümrük işlemleri aşamasında gümrük idaresinin takdir yetkisi kapsamındayken dava konusu olan uyuşmazlıklar bakımından hakimim yapacağı değerlendirmeye bağlıdır.

Vergilendirme işlemleri anayasal ve yasal temelleri olan yükümlendirici bir işlem olduğundan gümrük idareleriyle muhatap olan kişilerin ibraz ve kanıt sunma yükümlülüğü bulunmaktadır. Bu durum esasında vergilendirmede yaygın bir uygulaması olan beyan esasını tamamlamaktadır. Dolayısıyla kişiler kendileri için vergi yükünün artırması bağlamında aleyhte sonuçlar doğursa da ibraz yükümlülüğüne uygun davranması şarttır. Bu noktada ibraz yükümlülüğüne uyulmamasına bağlı olarak belirli teknik ve yöntemler çerçevesinde elde ettiği verilere göre gümrük idaresi tarafından tesis edilen işlemin hukuka uygun olduğunun kabulü gerekeceğinden, bu işlem hakkında hukuka aykırılık iddiasında bulunulması halinde bunun ispatı gerek idari itiraz ve gerekse dava aşamasında iddia sahibi

üzerine düşmektedir. Zira vergilendirme ilişkisinde susma hakkının yerinin olmaması nedeniyle elinde bulunan bir bilgiyi veya belgeyi gümrük idaresine ya da mahkemeye ibraz etmeyen kişinin iyi niyetli olmadığı da açıktır. Zira vergilendirme unsurlarını en iyi bilen ve bunlara ilişkin belgeleri elinde bulunduran vergi idaresinin muhatabı olan kişiler olup bu kişilerin beyanlarıyla ilişkili bilgi ve belge gerekliliklerine kayıtsız kalması kabul edilemez.

Dış ticaret niteliği gereği en az iki ülkeyi ilgilendiren boyutu olan işlem ve uygulamaları kapsamaktadır. Bu durum doğası gereği karmaşık bir işlemler ağına dayandığından gümrük idarelerinin yürüttükleri işlemlerle ilgili ispat faaliyeti sırasında çeşitli

güçlüklerle karşılaşması muhtemeldir. Bu noktada rekabet hukuku alanında uygulama alanı bulan uyumlu eylem karinesinin gümrük uygulamaları açısından da kabul edilmesi yerinde olacaktır.

Son söz olarak gümrük mevzuatından kaynaklanan uyuşmazlıkların ve suç oluşturan fiillerin konu edildiği davalarda ispat rejimi bakımından belirgin bir farklılık bulunmamakla birlikte vergi davaları açısından Vergi Usul Kanununda düzenlenen ispat rejimi yerine öncelikle gümrük mevzuatının ispata ilişkin düzenlemelerinin esas alınması hukuka ve hakkaniyete uygun sonuca ulaşılması bakımından daha uygun olacaktır.

KAYNAKÇA

Kitap/Makale/Tebliğ

- Aktan, M. (2010). *İdari Yargılama Usulünün Özellikleri Açısından İspat ve Deliller*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Diyarbakır: T.C. Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Akyazan, A. (2009). Maddi Açıdan İdari İşlemler. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. (85): 220-240.
- Albayrak, H. (2013). *Medeni Usul ve İcra İflas Hukukunda Yaklaşık İspat*. Ankara: Yetkin.
- Atalı, M. (2018). *Medeni Usul Hukuku*. Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları. No: 2287.
- Ateşgözoğlu, E. (2016). Vergi Usul Kanunu Md. 3/B Hükmü Çerçevesinde KDV İndirimi Uygulamasının Değerlendirilmesi. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. XX(1): 235-268.
- Badem, S. (2021). Ceza Muhakemesi Hukukunda Tanık. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*. 12(45): 289-326.
- Başlar, Y. (2022). Ceza Muhakemesinde İspat. *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*. 12(2): 1383-1399.
- Batı, M. (2022). *Vergi Hukuku*. Ankara: Seçkin.
- Boz, S., Ardic, S., Çakıcı, B., & Yekebaş, D. (2022). *Türk İdari Yargılama Hukukunda İspat ve Deliller*. Ankara: Adalet.
- Bilici, N. (2013). *Vergi Hukuku* (31. B.) Ankara: Seçkin.
- Candan, T. (2007). Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ve Yaptırımlar Hukukuna İlişkin Temel İlkeler. *İdari Ceza Hukuku Sempozyumu* (Ed.: İ. Ulsan; F. Başaran Yavaşlar). (içinde 246-284). Ankara: Seçkin.
- Candan, T. (2012a). *Vergi Yargısında İspat. Düşüncelerim*. 2.5.2023 tarihinde <https://turgutcandan.com> adresinden alındı.
- Candan, T. (2012b). *Vergisel Kabahatler Hukuku. Düşüncelerim*. 2.5.2023 tarihinde <https://turgutcandan.com> adresinden alındı
- Cin Karagöz, E. (2017). *İdare Hukukunda Karine ve Varsayım*. Ankara: Turhan.
- Çağlayan, R. (2006). *İdari Yaptırımlar Hukuku (Kabahatler Kanunu Yorumu)*. Ankara: Asil Yayın Dağıtım.
- Çakıroğlu, E., & Gültekin, S. (1999). *Pan-Avrupa Menşe Kümülasyonu Sistemi-Başvuru Kitabı*. Ankara: Ajans Türk Basım.
- Çalışkan, S., & Gürel, B. (2022). *Hukuk Davalarında Açıklamalı-İçtihatlı Dilekçe Örnekleri İle Deliller ve İspat Yöntemi*. İstanbul: Platin Plus .
- Çevikçelik, M. (2023). *Gümrük Hukukunda İdari Faaliyet ve Uyuşmazlık Çözüm Yolları*. Ankara: Seçkin.
- Çilesiz, S. (2016). *6455 ve 6545 Sayılı Kanunlarla Değişik 5067 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu Açıklaması* (4. B.). Ankara: Adalet.
- Derdiyok, T. (2013). *Dış Ticarete Vergi ve Mali Yükümlülükler*. Ankara: Seçkin.
- Durmuş, N. K. (2014). Vergi Hukukunda İspat ve Delil. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. XVIII(3-4): 505-528.
- Ercan, T. (2019). *Gümrük Hukuku*. Bursa: Ekin.
- Ergin, Y. (2020). *5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu Kapsamında Kaçakçılık Suçları*. Ankara: Seçkin.
- Erol, K. (2022). Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygun Bedelin Belirlenmesi ve İspat Yükü. *Vergi Sorunları Dergisi*. (107): 102-108.
- Eşgünoğlu Bulmuş, M. (2022). *İthalat Üzerinden Alınan Vergi ve Eş Etkili Mali Yükümlülüklerin Hukuki, İktisadi ve Mali Etkisi: Türkiye Analizi*. Çanakkale: Paradigma Akademi.
- Gerçek, A. (2020). *Dış Ticaret İşlemleri ve Vergilendirilmesi*. Bursa: Ekin.
- Gök, Ö. (2019). *Gümrük Vergisinden Kaynaklanan Uyuşmazlıklar*. Ankara: Yetkin.
- Gözübüyük, A. Ş. (1999). *Yönetim Hukuku* (13.B). Ankara: Turhan.
- Gültekin, R. (2019). *Gümrük Kabahatleri (Hukuki Analiz, Sorunlar ve Çözüm Önerileri)*. Ankara: Gazi.
- Gültekin, R. (2021). Gümrük Mevzuatında Mücbir Sebepler ve Covid-19 Pandemisinin Etkileri. *XV. IBANESS İktisat, İşletme ve Yönetim Bilimleri Kongreler Serisi-Bildiri Kitabı. 29-30 Mayıs 2021*. (içinde 1130-1145). Plovdiv.
- Gültekin, R. (2022). Gümrük Mevzuatına Uyumun Sağlanması Açısından Karşılıklı Yardım ve İşbirliği Anlaşmalarının Yeri ve Önemi. *XVII. IBANESS İktisat, İşletme ve Yönetim Bilimleri Kongreler Serisi-Bildiri Kitabı* (içinde 711-721). Plovdiv-Bulgaristan.
- Gümüş Özuyar, S., & Şahin, U. (2021). Menşe İspat Belgelerinde Bir Devlet Başarısızlığı Çözümü: Blokzincir Sistemi. *Vergi Raporu*. (260): 103-116.
- Gwardzińska, E., & Chowanec, J. (2022). Application of the European Union (EU) non-preferential rules of

- origin for goods as a measure to extend the scope of trade restrictions. *World Customs Journal*. 16(1): 37-48.
- Harris, D., O'Boyle, M., Bates, E., & Buskley, C. (2013). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Hukuku* (Çev: M. Bingöllü Kılıç, U. Karan). Ankara: Şen Matbaa.
- Kale, S., & Keser, S. (2015). Medeni Yargılama Hukukunda Delil Sistemi. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi-Mehmet Akif Aydın'a Armağan*. 21(2): 701-726.
- Kangal, Z. T. (2011). *Kabahatler Hukuku*. İstanbul: On İki Levha.
- Karakoç, Y. (2017a). *Vergi Yargılaması Hukuku*. Ankara: Yetkin.
- Karakoç, Y. (2017b). *Genel Vergi Hukuku*. Ankara: Yetkin.
- Karakoç, Y. (2018). *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*. (3.B.). Ankara: Yetkin.
- Karakoç, Y. (2020). *Mali Hukukta Mücbir Sebeplerin Hüküm ve Sonuçları*. 21.7.2023 tarihinde <https://blog.lexpera.com.tr> adresinden alındı
- Karakoç, Y. (2022). Gümrük Ceza Hukukuna İlişkin Genel Bilgiler. *Gümrük Ceza Hukuku (Makaleler)*. (Ed.: Y. Karakoç). (içinde 1-22). Ankara: Yetkin.
- Mutluer, M. K. (2008). *Vergi Genel Hukuku*. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi.
- Oktar, S. A. (2018). *Vergi Hukuku* (13.B.). İstanbul: Türkmen.
- Öncel, M., Kumrulu, A., & Çağan, N. (2008). *Vergi Hukuku* (18.B.). Ankara: Turhan.
- Öner, E. (2018). *Vergi Hukuku* (9.B.). Ankara: Seçkin.
- Özbek, V., Doğan, K., & Bacaksız, P. (2020). *Ceza Muhakemesi Hukuku* (13.B.). Ankara: Seçkin.
- Öztürk, B., Erdem, M., & Özbek, V. (2007). *Uygulamamalı Ceza Muhakemesi Hukuku* (11.B.). Ankara: Seçkin.
- Pekcanitez, H., Atalay, O., & Özkes, M. (2013). *Medeni Usul Hukuku* (14.B.). Ankara: Yetkin.
- Schrömbges, U., & Wenzlaff, O. (2011). Doubts regarding the origin of goods based on OLAF mission reports vs protection of confidence. *World Customs Journal*. 5(1): 89-94.
- Selen, U. (2020). *Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi*. (10. B.). Bursa: Ekin.
- Sürmeli Sarıgül, S., & Altay Topçu, B. (2019). Dış Ticarete Menşe ve Menşe Sapmasının Önemi Üzerine Bir Değerlendirme. *İşletmelerde Yöntem ve Kavram Çalışmaları* (Ed.: S. Gün; A. Tutcu) (içinde 69-90). Ankara: İksad Publication.
- Şahin, M. (2019). *Gümrük Vergileri*. Ankara: Gazi.
- Şenyüz, D., Yüce, M., & Gerçek, A. (2018). *Vergi Hukuku* (9.B.). Bursa: Ekin.
- Şenyüz, D. (2020). *Vergi Ceza Hukuku* (11.B.). Bursa: Ekin.
- Şişman, G. (2017). Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu Çerçevesinde Menşe Sapması. *Journal of Current Researches on Social Sciences*. 7(3): 291-312.
- Tanaka, A. (2011). *World Trends in Preferential Origin Certification and Verification*. *WCO Research Paper No. 20*. 13.8.2023 tarihinde <https://www.wcoomd.org> adresinden alındı
- Terzi, G. (2023). *Verginin Yasallığı İlkesi Işığında Dış Ticarete Konu Vergiler ve Diğer Mali Yükümlülükler*. İstanbul: On İki Levha.
- Umar, B. & Yılmaz, E. (1980). *İspat Yükü*. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları
- Üyümez, M., & Gültekin, R. (2016). Gümrük Denetimi: Türkiye Uygulamalarının Analizi. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 8(14): 343-365.
- Yavaş, M. (2015). Medeni Yargılamanın Amacı Bağlamında İspat Yükü Kavramı. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi Mehmet Akif Aydın'a Armağan*. 21(2): 741-762.
- Yavuz, M. (2012). Ceza Muhakemesinde İspat Sorunu. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*. 3(9): 151-176.
- Yurtcan, E. (2020). *Yargıtay Kararları Işığında Ceza Davalarında İspat*. İstanbul: Aristo.
- Yüce, M. (2014). *Mali Yargılama Hukuku*. Bursa: Ekin

Mevzuat

- MBS. (2023a). 12.1.2011 tarihli ve 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu (RG; 4.2.2011, 27836). 10.4.2023 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr> adresinden alındı
- MBS. (2023b). 4.12.2004 tarihli ve 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu. (RG; 17.12.2004, 25673). 9.8.2023 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr> adresinden alındı
- MBS. (2023c). 6.1.1982 tarihli ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu. (RG; 20.1.1982, 17580). 10.8.2023 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr> adresinden alındı
- MBS. (2023ç). 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu. (RG;10-12.1.1961,10703-10705). 10.8.2023 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr> adresinden alındı
- MBS. (2023d). Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (RG; 9.11.1982, 17863). 20.5.2023 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr> adresinden alındı
- MBS. (2023e). 7.12.1994 tarihli ve 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun (RG; 13.12.1994, 22140). 12.8.2023 tarihinde <https://www.mevzuat.gov.tr> adresinden alındı
- MBS. (2023f). 30.3.2005 tarihli ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu (RG; 31.3.2005, 25772). 21.5.2023 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr> adresinden alındı
- MBS. (2023g). Tahsilat Genel Tebliği (Seri: B Sıra No: 18) (RG; 10.5.2023, 32186). 30.5.2023 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr> adresinden alındı
- MBS. (2023ğ). 12.11.2001 tarihli ve 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu (RG; 8.12.2001, 24607). 10.7.2023 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr> adresinden alındı
- MBS. (2023h). 27.10.1999 tarihli ve 4448 sayılı Gümrük Kanunu. (RG; 4.11.1999, 23866). 23.4.2023 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr> adresinden alındı
- MBS. (2023ı). Gümrük Yönetmeliği (RG; 7.10.2009, 27369). 23.4.2023 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr> adresinden alındı
- MBS. (2023i). Ticaret Bakanlığı Rehberlik ve Tefitş Başkanlığı Yönetmeliği (RG; 28.2.2020, 31053). 13.9.2023 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr> adresinden alındı
- MBS. (2023j). Sonradan Kontrol ve Riskli İşlemlerin Kontrolü Yönetmeliği (RG; 27.10.2008, 27037). 27.8.2023 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr> adresinden alındı
- MBS. (2023k). Geçici İthal Edilen Kara Taşıtlarına İlişkin Gümrük Genel Tebliği (Seri No: 1) (RG; 22.4.2011,

- 27913). 10.8.2023 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr> adresinden alındı
- MBS. (2023l). Gümrük Genel Tebliği (Tahsilat İşlemleri) (Seri No: 2) (RG; 21.1.2014, 28889). 15.8.2023 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr> adresinden alındı
- MBS. (2023m). Gümrük Genel Tebliği (Tır İşlemleri) (Seri No:1) (RG; 31.12.2010, 27802). 10.8.2023 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr> adresinden alındı
- MBS. (2023n). Gümrük Genel Tebliği (Uluslararası Anlaşmalar) (Seri No:10) (RG; 11.4.2023, 32160). 19.7.2023 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr> adresinden alındı
- MBS. (2023o). 21.3.2007 tarihli ve 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu. (RG; 31.3.2007, 26479). 23.7.2023 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr> adresinden alındı
- MBS. (2023ö). 26.9.2004 tarihli ve 5217 sayılı Türk Ceza Kanunu. (RG; 12.10.2004, 25611). 23.7.2023 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr> adresinden alındı

Diğer

- DPT. (2001). Türkiye-Avrupa Topluluğu Ortaklık Konseyi Kararları 1964-2000 Cilt I. Ankara: Devlet Planlama Teşkilatı Yayın No: 2596 .
- TB. (2018). Genelleştirilmiş Tercihler Sistemi nedir? 14.8.2023 tarihinde <https://gumrukrehberi.gov.tr> adresinden alındı
- TB. (2021). Menşe. 14.8.2023 tarihinde <https://ticaret.gov.tr> adresinden alındı
- TDK. (2023). Genel Türkçe Sözlük. 10.8.2023 tarihinde <https://sozluk.gov.tr> adresinden alındı
- WCO. (2013). Orijin Irregularity Typology Study. 5.15, 2013 tarihinde <https://www.wcoomd.org> adresinden alındı
- WCO. (2018). Glosary of International Customs Terms. Brussels: WCO Publication.