

DERLEME MAKALE

İTHALDE ALINAN TRT BANDROL ÜCRETİNİN ÜZERİNE BİR
DEĞERLENDİRME*AN EVALUATION ON TRT BANDROL FEE ON IMPORT*

Öğr. Gör. Dr. Raşit GÜLTEKİN*

ÖZ

Türkiye Radyo ve Televizyon Kurumunun gelirleri 3093 sayılı Türkiye Radyo-Televizyon Kurumu Gelirleri Kanunuyla düzenlenmiştir. Bu gelirler arasında yer alan ithalata ilişkin bandrol ücretinin gümrük vergileri içerisindeki durumunu ve cezalandırma rejimini açıklayan farklı görüşler bulunmaktadır. Kamu gelirlerine ilişkin mevzuatta vergi benzeri bir mali yükümlülük olarak değerlendirilen bandrol ücretinin, ağırlıklı olarak ithalde tahsil edilen bir yükümlülük olması, mevzuat ve uygulama bakımından da gümrük vergileri kapsamında olması gerektiği yönündeki görüş vurgulanmalıdır. Çalışmada, Türkiye Radyo ve Televizyon Kurumunun önemli gelir kaynağı olan bandrol ücreti, kendi mevzuatı ve gümrük mevzuatı çerçevesinde değerlendirilmiş; unsurları, denetimi, ihlaller ile gümrük vergileri karşısındaki durumuna ilişkin tespit ve önerilere yer verilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Gümrük vergileri, İthalat vergileri, TRT bandrol ücreti.

ABSTRACT

Turkish Radio-Television Corporation's revenues are regulated by Turkish Radio-Television Revenues Law No.3093. TRT bandrol fee related to import is among these revenues and there are different opinions explaining the status of the bandrol fee regarding the import within the customs taxes and the punishment regime. Since the bandrol fee, which is considered as a tax-like fiscal liabilities in the legislation on public revenues, is a liability charged mainly in import, it is necessary to put forward the opinion that it should be within the scope of customs duties in terms of legislation and practice. In the

* Trakya Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı. ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8390-327X>

study, bandrol fee, which is significant source of income of TRT Corporation, has been evaluated within the framework of its own legislation and customs legislation, finding and recommendations are given regarding its basic elements, inspection, violations and its situation in terms of customs duties.

Keywords: Custmos Duties, Import duties, TRT bandrol fee.

1. GİRİŞ

Kamu hukukuna dayanması sebebiyle cebri özelliği olan bir mali yükümlülüğün anlaşılabilmesi için öncelikle hukuki dayanağının, diğer bir ifadeyle pozitif hukuktaki düzenlemelerinin (mevzuatının) incelenmesi gerekmektedir. Ancak ilgili mevzuatın kapsamını genişliği ve uygulayıcı kurumların sayıca fazlalığı bu durumu güçleştirmekte ve birbirinden farklı değerlendirmeleri beraberinde getirmektedir. TRT bandrol ücretinin de kendi mevzuatı dışında başta Anayasa olmak üzere yürürlükteki farklı alanları ve konuları düzenleyen birçok kanunla doğrudan veya dolaylı ilişkisi bulunmaktadır. Bandrol ücreti, kamu gelirleri sınıflandırılmasına göre vergi benzeri ve tahsilat tutarına göre de ağırlıklı olarak ithalde alınan bir mali yükümlülüktür. Bandrol ücretinin bu durumu, gümrük mevzuatına göre yerine getirilen işlemler ve gümrük vergileri bakımından yorum farklılıklarına neden olmaktadır. Çalışmada ithalde alınan bandrol ücretinin niteliği hakkında bir değerlendirme yapabilmek amacıyla; bandrol ücretine ilişkin düzenlemeler incelenecek, kamu gelirleri içerisinde vergi benzeri bir mali yükümlülük olmasına bağlı olarak vergi hukuku kurumları çerçevesinde unsurları açıklanacak ve gümrük vergileri açısından durumu değerlendirilecektir. İmalatçıların satıştan tahsil ettikleri bandrol ücretine ilişkin konular ise, çalışmanın kapsamı dışında tutulmuştur.

2. TRT BANDROL ÜCRETİYLE İLGİLİ DÜZENLEMELER

Bandrol ücretiyle ilgilendirilebilecek düzenlemelerin başında gelen Anayasaya (T.C. Anayasa, 09.11.1982) göre yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanınca (öncesinde kaldırılan Bakanlar Kurulunca), Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılmakta ve yerine getirilmektedir (m.8). Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ancak kanunla düzenlenebilirken; bu yükümlülüklerle ilişkin muafiyet, istisna, indirim ve oranlar ise, kanundaki sınırlar içinde Cumhurbaşkanınca ayrıca düzenlenebilmektedir (m.73). Bu bağlamda, kuruluş ve teşkilat yapısı 2954 sayılı Türkiye Radyo ve Televizyon

Kanunuyla (T.C. Yasalar, 14.11.1983) düzenlenen TRT Kurumunun gelirleri, 3093 sayılı TRT Gelirleri Kanunu (T.C. yasalar, 15.12.1984) ve 2020 yılı için kamu gelirlerin tahsilatını sağlayan Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Gelirlerinin Dayandığı Temel Hükümlere ilişkin 7197 sayılı 2020 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu (T.C. Yasalar, 31.12.2019) eki “C” Cetveline dayanmaktadır. TRT Gelirleri Kanununda, çeşitli gelir türleriyle birlikte, “radyo, televizyon, video ve birleşik cihazlardan tahsil edilecek ücretler” TRT Kurumunun geliri olarak belirtilmiş (m.2) ve tahsilatın biçimsel yönünü oluşturan bandrol ücreti “ticari” ve “ticari olmayan” amaçla ithal edilen eşya bakımından farklı esaslara tabi tutulmuştur (m.4; Gültekin, 2008, s.256; Gültekin, 2019, s.68).

TRT Gelirleri Kanununda Cumhurbaşkanına ve TRT Kurumuna, belirli alanlarda düzenleme yetkisi verilmiştir (m.3; 4/b; 4/d; 5; 0). Bu çerçevede ticari amaçlı ithalata ilişkin bandrol ücretinin oranlarını belirleme, bandrole tabi bazı cihazların türleri ve özellikleri itibarıyla gruplandırarak her bir grup için farklı bandrol oranı belirleme yetkisi kapsamında 2015/7757 sayılı 3093 Sayılı Türkiye Radyo-Televizyon Kurumu Gelirleri Kanunu Uyarınca Radyo, Televizyon, Video ve Birleşik Cihazlar ile Bunların Dışında Kalan Radyo ve Televizyon Yayınlarını Almaya Yarayan Her Türlü Cihazdan Alınacak Bandrol Ücretlerine İlişkin Karar (BKK, 09.07.2015) yayınlanmış ve çeşitli tarihlerde bu Kararda değişiklikler yapılmıştır. Ticari olmayan amaçla ithalata ilişkin, bir defaya mahsus olmak üzere alınacak bandrol ücretinin, her yıl Aralık ayında gelecek yılda geçerli olacak maktu tutarları belirleme yetkisi kapsamında ise, en son 23.12.2019 tarihli ve 1841 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı (Cumhurbaşkanlığı Kararı, 24.12.2019) yayımlanmıştır. TRT Kurumu ise, Türkiye Radyo-Televizyon Kurumunca Bandrol Verilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik (Devlet Bakanlığı, 19.09.1998) ile Türkiye Radyo-Televizyon Kurumu Elektronik Bandrol Uygulaması Yönetmeliği (Türkiye Radyo Televizyon Kurumu, 04.01.2018) yayımlamıştır. Ayrıca Kurumun bandrol ücretiyle ilişkilendirilebilecek Türkiye Radyo-Televizyon Kurumu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Yönetmelik (Türkiye Radyo Televizyon Kurumu, 20.10.2009) ve Türkiye Radyo Televizyon Kurumu Mali Denetçileri Çalışma Yönetmeliği (RG, 19.3.2010, 27526) de bulunmaktadır.

Bandrol ücretinin; düzenledikleri vergilerin matrah unsuru olması nedeniyle 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (T.C. yasalar, 02.11.1984) ile 4670 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun (T.C. yasalar, 12.06.2002)

ve vergi incelemesine yetkisi olanlara bandrol ücretiyle ilgili de denetim yetkisi verilmesi nedeniyle Vergi Usul Kanunuyla (T.C. yasalar, 10.1.1961) ilişkisi bulunmaktadır. Ayrıca 4458 sayılı Gümrük Kanunu (T.C. Yasalar, 04.11.1999), Gümrük Yönetmeliği (Başbakanlık (Gümrük Müsteşarlığı)'tan 07.10.2009), Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği (Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, 27.08.2011) ve 2009/15481 sayılı 4458 Sayılı Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Karar (BKK, 07.10.2009) da bandrol ücreti incelenirken üzerinde durulması gereken düzenlemelerdir.

Son olarak, bandrol ücretine ilişkin kabahatlerde 5326 sayılı Kabahatler Kanunu (T.C. Yasalar, 31.3.2005); suçlarda 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (T.C. yasalar, 12.10.2004) ve 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu (T.C. Yasalar, 31.3.2007), tahsilat-takibat-tebligat işlemlerinde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (T.C. yasalar, 28.7.1953) ve 7201 sayılı Tebligat Kanunu (T.C. Yasalar, 19.2.1959) uygulama alanı bulmaktadır.

3. TRT BANDROL ÜCRETİNİN KAMU GELİRİ NİTELİĞİ

Bandrol ücretinin, niteliğinin tespiti ve anlaşılabilmesi açısından genel olarak kamu gelirlerinin ve sonrasında bandrol ücretinin incelenerek kamu geliri türleriyle karşılaştırılması yerinde olacaktır.

3.1. Genel Olarak Kamu Gelirleri ve TRT Bandrol Ücreti

Kamu geliri, dar anlamda, sadece devlete ait ve cebri nitelikteki gerçek geliri; geniş anlamda ise, devlet ve tüm kamu kuruluşlarının gerek vergilendirme yetkisinden gerekse özel mülk ve teşebbüs gelirlerinden doğan ekonomik değerlerin tümüdür (Edizdoğan, 2008, s.188; Susam, 2015, s.199). Kamu geliri, öz ve bir üst kavram olarak, kamu ihtiyaçlarını karşılamak için kamu hukuku esaslarına göre tahsil edilen paralardır.

Kamu gelirlerinin en bilinen türü ve temel kaynağı vergidir (Nadaroğlu, 1974, s.247; Aksoy, 1998, s.142; Pehlivan, 2006, s.93). Vergi dışında; harç, resim, şerefiye, katılım payları, parafiskal gelir, para cezası, mülk ve teşebbüs geliri, borçlanma, para politikası ve para basmaktan doğan gelir, bağış ve yardım, ganimet ve savaş tazminatı ile bir şekilde devlete geçen mali unsurlar kamu gelirdir (Aksoy, 1998, s.140-164). Kamu alacağı açısından; vergi ve harç gibi asli kamu alacağı, gecikme zammı ve faizi, tecil faizi, pişmanlık zammı gibi fer'i kamu alacağı, katılma payı, imha gideri, su bedeli gibi kamu hizmeti sunulmasından doğan kamu alacağı, ilan ve haciz gideri, taşıma ve

muhafaza gideri gibi bir kamu alacağının takip gideri ile kanunlarında Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre tahsili öngörülen oda aidatı, SGK primi ve ecrimisil gibi ayırım da söz konusudur (Gerçek, 2015, s.5).

Pozitif hukukta kamu geliri olarak ismen sayılan bazı mali yükümlülükler veya ödemeler vardır. Anayasada “vergi, resim, harç ve bunların benzeri mali yükümlülükler” ile “ek mali yükümlülükler” hakkında hüküm bulunmaktadır (m.73/3; 167/2). Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda (T.C. Yasalar, 24.12.2003), “vergi, resim, harç, fon kesintisi, pay veya benzeri gelirler; faiz, zam ve ceza gelirleri; taşınır ve taşınmazlardan veya hizmet karşılığı elde edilen gelirler; borçlanma araçlarının primli satışı suretiyle elde edilen gelirler; sosyal güvenlik primi kesintileri; alınan bağış ve yardımlar ile diğer gelirler” kamu geliri olarak tanımlanmıştır (m.3/i). Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ise, “devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar ile kanunlarında bu nitelikte olduğu belirtilen, kamu hukukundan kaynaklanan ve kamu hizmeti karşılığı elde edilen alacaklar” kamu geliri olarak sayılmıştır (m.2).

Kamu geliri sayılan gelir kaynaklarının temel niteliği cebriyettir ve bu durum kamu finansmanını karakterize etmektedir (Aksoy, 1998, s.131). Kanunlarında kamu gelir olarak nitelendirilen ve kamu hukuku kurallarına tabi tutulan kamu alacakları, kamu hizmetlerinin yürütülmesi için gereklidir, onların kurucu unsuru ve mali kaynağıdır ve diğer alacaklara göre imtiyazlıdır (Karakoç, 2016, s.33).

Bandrol ücreti açısından, yükümlülüğün TRT Kurumunun gelir unsuru olması nedeniyle öncelikle bu Kurumun statüsüne bakılmalıdır. TRT Kurumu, 1964’te özerk bir tüzel kişilik olarak kurulmuş ve 1972’deki Anayasa değişikliğiyle tarafsız bir kamu iktisadi kuruluşu haline gelmiştir (TRT, 2017, s.12). Daha sonra TRT Kurumu hakkında iktisadi devlet teşekküllerine uygulanan genel hükümlere tabi olması yönünden dönemin Turizm ve Tanıtma Bakanlığına yetki verilmiştir. Ancak sonrasında Anayasada yapılan değişiklikle Kurumun özerkliği kaldırılmış ve tarafsız olmasıyla yetinilmiştir (İçel, 1975, s.123-124). Özerk ve idari vesayet altında olan TRT Kurumu (Hafizoğulları ve Tarakçıoğlu, 1998, s.7), 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında da değerlendirilmemiştir. Neticede kamu iktisadi teşebbüsü tanımına da girmeyen TRT Kurumu, saklı tutulan haller dışında, özel hukuk hükümlerine göre faaliyet gösteren kapsam dışı bir kamu işletmesidir (KB, 2014, 31) ve en son 2018/2 sayılı Cumhurbaşkanlığı

Genelgesiyle (Cumhurbaşkanlığı Genelgesi, 24.7.2018) Cumhurbaşkanlığı İletişim Başkanlığıyla ilgilendirilmiştir.

Türkiye Ticaret Siciline kayıtlı, Vergi Usul Kanununa tabi, bilanço esasına göre defter tutan ve tek düzen muhasebe sistemine göre mali tablolarını düzenleyen bir kamu kurumu olan (Çavuş, 2019a) TRT Kurumunun gelirleri, TRT Gelirleri Kanununda düzenlenmiştir. Kanunda “vergi”, “resim”, “harç” veya başka bir ad altında bir belirleme yapılmamış, bunun yerine “ücret”, “pay”, “katkı”, “bedel” ile “faaliyet, yayın, yapım, ortaklık, ilan, reklam, satış gelirleri”, bağış ve yardım şeklinde gelirlere yer verilmiştir (m.2/a-h; m.5/c). Kanunda, ithalatta konusunu oluşturan eşya için alınması zorunlu olan bandrol veya etiket karşılığı “ücret” ödenmesi istenmektedir (m.4/a-b).

Danıştay 10. Dairesinin 26.10.2010 tarihli, 2007/6066 E. ve 2010/8400 K. sayılı Kararında, ithal edilen televizyonları satanlarca Kuruma ödenen bandrol ücretinin kamu alacağı olduğu ve ödenmemesi halinde Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre takibi gerektiği vurgulanmıştır.

3.2. Bazı Kamu Geliri Türleri ile TRT Bandrol Ücretinin Karşılaştırılması

Bandrol ücreti, kamu gelirleri içerisinde vergi, resim, harç ve bunların benzerleri ile ek mali yükümlülükler kapsamında değerlendirilebilecek bir mali yükümlülüktür.

Vergi, devlet veya devletlerarası yetkiye dayanarak kamu tüzel kişilerince bireylerden, tüzel kişilerden ve hatta tüzel kişiliği olmayan kurumlardan cebri olarak alınan ve özel karşılığı bulunmayan iktisadi değerdir, yani paradır (Nadaroğlu, 1974, s.247; Aksoy, 1998, s.142; Karakoç, 2017, s.49; Susam, 2015, s.201). Vergiler, kamu gelirlerinin %70-95 oranındaki kısmını oluşturduğundan (Nadaroğlu, 1974, s.247; Aksoy, 1998, s.142; Pehlivan, 2006, s.93), kamu finansmanın da temel kaynağıdır. Verginin temel özellikleri, cebir (hukuki zorlama) altında ve karşılıksız alınması ile kamu hizmetleri için harcanmasıdır (Aksoy, 1998, s.142). TRT Gelirleri Kanununda bandrol ücretinin vergi olduğu yönünde açık bir belirleme yapılmamıştır. Bu nedenle, gümrük vergilerine ilişkin açıklamalarımız saklı kalmak üzere, bandrol ücretinin vergi sayılması mümkün değildir. Bandrol ücretinin cebri olma özelliği vardır ve Anayasaya göre temel unsurlarının kanunla belirlenmesi zorunludur (m.73/3; Akçaoğlu, 2016).

Resim, yetkili kamu kuruluşlarınca belirli bir işin yapılmasına yetki veya izin verilmesi halinde alınan paradır (Aksoy, 1998, s.144; Pehlivan, 2006, s.95; Susam, 2015, s.203). Resim, vergi gibi cebridir; ancak, izin şeklinde karşılığı vardır. Resim sayılabilecek kamu gelirlerinin zamanla vergi veya harç halini alması nedeniyle (Başaran, 1998, s.123; Kaplan, 2012), günümüzde resim türünde kamu geliri kalmamıştır. Bununla birlikte Anayasaya göre kanunla düzenlenebildiğinden (m.73/3), ilgili kanunda kamu gelirinin resim olduğu açıkça belirtilmelidir. TRT Gelirleri Kanununda ise, açık bir belirleme yapılmadığından, bandrol ücreti resim sayılamaz.

Harç, kamu hizmetlerinden yararlananların karşılığında katlandıkları maliyet ile sağladıkları faydaya bakılmaksızın ödedikleri paradır (Nadaroğlu, 1974, s.248; Aksoy, 1998, s.143; Pehlivan, 2006, s.94; Susam, 2015, s.202). Ancak; çalışma izni, ikamet izni, yapı kullanım izni karşılığı da harç ödenmektedir. Anayasaya göre kanunla düzenlenebildiğinden (m.73/3), ilgili kanunda kamu gelirinin harç olduğu açıkça belirtilmelidir. Mali güce göre tahsil edilmeyen harçların yansıtılması da çoğu durumda mümkün değildir (Kaplan, 2012). Bandrol ücreti, TRT Gelirleri Kanununda açık bir belirleme yapılmadığından harç değildir ve ticari ithalatta eşyanın satış fiyatı içinde alıcıya yansıtılabilmektedir.

Benzeri mali yükümlülükler, belirli amaçları gerçekleştirmek için yine belirli kamu kurumlarının giderlerini karşılama amacıyla alınan paradır. Benzeri mali yükümlülükler, Anayasada yer alan vergi, resim ve harç kavramlarının devamı olup, bunlarla benzer veya farklı özellikleri taşırlar. Örneğin, kanunda kamu hizmetine eşdeğer olmayacak şekilde ancak egemenlik yetkisine dayanarak alınan para, vergi olarak nitelendirilmemişse, vergi benzeri mali yükümlülüktür. İki arasındaki temel fark, vergi benzeri mali yükümlülüklerin kamu harcamalarının genel kaynağı olmaması, özel harcamalar için alınmasıdır. Anayasa göre vergiler için geçerli olan mali güce göre alınmasının gerektiği hususu (m.73/1) vergi dışındaki mali yükümlülükler için geçerli değildir. Benzeri mali yükümlülükler, karşılığında doğrudan bir fayda elde edilmemesi yönüyle de resim ve harçtan ayrılmaktadır. Benzeri mali yükümlülüklerin vergi, resim ve harçla olan ortak özellikleri ise, kanunla düzenlenmeleri ve cebri olmalarıdır. Anayasa Mahkemesi bu hususu, 12.04.1990 tarihli, E. 1990/4.E. ve 1990/6.K sayılı kararında vurgulamıştır. Vergi, resim veya harç olmayıp bunların benzeri olan bütün mali yükümlülüklerin benzeri mali yükümlülük sayılması ise, her durumda mümkün değildir (Kaneti, 1989, s.2;

Oktar, s.1997, s.162; 163; Başaran, 1998, s.116, 131; Kaplan, 2012; Yılmaz ve Biyan, 2016, s.337; Eraslan ve Üstün, 2018, s.171).

Benzer mali yükümlülükler; vergi-resim-harç, benzeri yükümlülükler=parafiskal (mesleki), (sosyal güvenlik), (fon) yükümlülükleri+diğer vergi benzerleri (şerefiye+harcamalara katılma payı) şeklinde de formüle edilmektedir (Oktar, 1997, s.171). Bunlardan parafiskal gelirler, kamu hizmeti sunan iktisadi, sosyal ve mesleki kamu kurumlarının üyelerinden veya hizmetinden yararlananlardan, devletin verdiği yetkiyle aldıkları aidat, pay, kesinti ya da ücret şeklindeki paradır (Aksoy, 1998, s.146; Egeli, 2013, s.17; Susam, 2015, s.204). Parafiskal gelirler, vergi benzeri ya da vergiye benzer harç geliri şeklinde ifade edilse de kendine özgü bir kamu geliridir (Egeli, 2013, s.15). Vergi gibi zorunludurlar; ancak, aidat şeklindeyse karşılığının olduğunu söyleyemez. Sosyal Güvenlik Kurumu primleri ise, işverenler için değil ama çalışanlar için karşılığa sahiptir (Aksoy, 1998, s.147). Belirli amaçları gerçekleştirmek için kullanılan ve genel bütçe dışında yer alan, tahsili zorunlu olan ve ödenmediğinde yaptırımını olan parafiskal gelirlerin devletle ve mahalli idarelerle doğrudan bir ilişkisi de yoktur (Egeli, 2013, s.19). Bu nedenle genel bütçe yerine ilgili oldukları kurumun bütçesinde yer alırlar ve maliyet-fiyat ilişkisi içermezler (Çavuş, 2019b). Bu bağlamda TRT gelirleri, bütün olarak, devletin egemenlik hakkından kaynaklanan bir zorunluluğa dayanmakta ve vergi, resim ya da harç şeklinde bir belirleme yapılmadığından “benzeri mali yükümlülük” niteliği taşımaktadır (Akçaoğlu, 2016). Benzeri mali yükümlülükler içerisinde ise, vergi benzeri bir mali yükümlülüktür. Farklı bir bakış açısıyla, bandrol ücreti, ekonomik nitelikte parafiskal gelir türüdür (Çavuş, 2019b).

Anayasada vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler dışında bir de “ek mali yükümlülük” kavramına yer verilmiştir (m.167). Ek mali yükümlülükler, doğrudan giderlerini karşılamak ya da gelir elde etmek değil, dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesi amacını taşımaktadır. Pozitif hukukta ek mali yükümlülükler, 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanunla (T.C. yasalar, 15.2.1984) düzenlenmiştir. Ek mali yükümlülüklerin önemli bir kısmı, yerli üreticiler üzerinde ciddi zarar veya zarar tehdidi oluşturan ithalatın engellenmesi için sınırlı ve geçici olarak uygulanan korunma önlemleri kapsamında, gümrük vergisinde veya toplu konut fonunda bir artış ya da doğrudan ek mali yükümlülük adı

altında uygulanmaktadır (Gültekin, 2019b, s.62). Bandrol ücretinin ek mali yükümlülükler kapsamında değerlendirilmesi ise, mümkün değildir.

4. TRT BANDROL ÜCRETİNİN UNSURLARI, DENETİMİ VE İHLALLER

Vergi benzeri bir mali yükümlülük olması sebebiyle, vergilere ilişkin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil şeklindeki işlem ve aşamalar bandrol ücreti içinde de geçerlidir. TRT Gelirleri Kanununda bandrol ücretinin konusu, yükümlülüğü doğuran olay, mükellefi ve matrah ile beyan, ödenme ve takibata ilişkin düzenlenmeler vardır. Bandrol ücretinin cebri olması ise, yükümlülüğe uyum düzeyinin denetimi ve ihlaller için yaptırım gerektirdiğinden, Kanunda buna ilişkin de düzenlemelere yer verilmiştir.

4.1. TRT Bandrol Ücretinin Temel Unsurları

Vergi hukuku kapsamında yapılan incelemelerde konu, vergiyi doğuran olay, tarife, mükellef, muafiyet ve istisna gibi kanuni unsurlar üzerinde durulmaktadır. TRT Gelirleri Kanununda da bu unsurlara yönelik çeşitli düzenlenmeler bulunmaktadır.

Konu, bir verginin üzerine konulan ve kaynağını oluşturan unsurdur. Vergi kanunlarına da adını veren vergi konuları; mal, madde, eşya, ürün, değer, hizmet, işlem, fiil veya para şeklinde vergi kanunlarında belirtilmektedir. Örneğin Gümrük Kanununa göre gümrük vergilerinin konusu her türlü madde, ürün veya değeri ifade eden eşyadır (m.3/23). Bandrol ücretinin konusu da ticari veya ticari olmayan amaçla olmak üzere iki şekilde ithal edilen radyo, televizyon, video ve birleşik cihazlar ile görsel ve/veya işitsel yayınları alabilen her türlü cihazdır. TRT Gelirleri Kanununda bandrol ücretinin konusunu oluşturan cihaz kavramı; asli fonksiyonu farklı olsa dahi dahili tuner, internet veya başka bir yolla ilave bir yazılım veya donanım desteği olsun veya olmasın her türlü görsel ve/veya işitsel yayınları alabilen cihazın bütünü olarak tanımlanmış (m.1; m.2/a; m.4/a) ve 2015/7757 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki ile 1841 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı eki listelerde ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

Vergiyi doğuran olay, verginin konusu ile mükellefi arasında bağı kuran kanuni ilişkidir. Vergi Usul Kanununa göre bir vergi alacağının doğması, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın gerçekleşmesiyle veya hukuki durumun tamamlanmasıyla gerçekleşmektedir (m.19/1). TRT Gelirleri

Kanununda bandrol ücreti yükümlülüğünü doğuran olay açıkça ifade edilmemiş; ancak, konusunu oluşturan cihazların imalatı halinde satıştan önce ve ithalatı halinde bunların serbest dolaşıma girişinde bandrol almanın zorunlu olduğu belirtilmiştir (m.3/1). Ayrıca 2015/7757 sayılı Karar uyarınca kesin olarak ihraç edilen ancak geri gelen eşyanın yeniden ithalinde bandrol alınması gerekmektedir (m.12/1). Dolayısıyla yükümlülüğü doğuran olay, bandrole tabi cihazların ticari ve ticari olmayan ithalatta gümrük hattından geçerek millileşmesi (serbest dolaşıma girişi); imalatta Türkiye’de satışdır (Çavuş, 2019c). Gümrük Kanununa göre gümrük yükümlülüğü, gümrük vergilerini ödeme zorunluluğu olup (m.3/8.b), bu zorunluluğa neden olan çeşitli durumlar vardır (m.181-194). Gümrük vergileri bağlamında bandrol ücreti yükümlülüğü ise, olağan durumda, Gümrük Kanununa göre konusu olan eşyanın serbest dolaşıma girişi amacıyla gümrük idaresine beyanıyla doğmakta ve tescil işlemiyle somutlaşmaktadır. Beyana aykırılık, gümrük gözetiminden kanuna aykırı şekilde çıkarılma ya da tabi olduğu rejim şartlarının ihlali gibi olağandışı hallerde de gümrük yükümlülüğü doğduğundan (Aksoy, 1998, s.201; Çelik, 1999, s.33; Yüce ve Çelikkaya, 2016, s.17; Saygılıoğlu ve Akçin, 2018, s.269; Gültekin, 2019b, s.43) gümrük vergileri ve teminat hesaplanırken bandrol ücreti de dikkate alınmalıdır. Belirtelim ki Tasfiye Yönetmeliği uyarınca (Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, 25.6.2013) tasfiye işlemleri sırasında eşyanın gümrüklenmiş değeri tespit edilirken bandrol ücreti hesaplamalara dahil edilmektedir (m.31/1.a).

Matrah, bir verginin hesaplanmasında esas alınan parasal değer (advalorem) veya fiziki (spesifik) unsurdur. Vergilerin matrahı veya matrah unsurları vergi kanunlarında açıkça düzenlenmelidir. TRT Gelirleri Kanununa göre ticari amaçlı yapılan ithalatta bandrol ücreti matrahı, tüm cihazlar ve üzerindeki cihazların ayrıca beyan edilmemesi hâlinde taşıtlar için gümrük beyannamesindeki (özel tüketim vergisi hariç) katma değer vergisi matrahı kabul edilmiştir (m.4/a). Gümrük Kanununda ise, matrah kavramı kullanılmamış; gümrük kıymeti ve sınırlı haller için miktar (ağırlık) esasında bir vergilendirme rejimi düzenlenmiştir (m.23-29). Katma Değer Vergisi Kanununa göre ithalatta matrah; gümrük kıymetinin, ithalatta ödenen her türlü vergi, resim, harç ve payların, gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan ancak vergilendirilmeyen gider ve ödemelerin ve eşyanın bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemelerin toplamıdır (m.21). Özel Tüketim Vergisi Kanununa göre verginin matrahı ise; teslim, ilk

iktisap ve ithalde hesaplanacak özel tüketim vergisi hariç, katma değer vergisi matrahıdır (m.11/3). Anılan düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde bandrol ücreti hem özel tüketim vergisinin hem de katma değer vergisinin matrahına girmektedir. Dolayısıyla bandrol ücretindeki eksiklik veya fazlalık belirtilen vergilerin matrah yapısını ve tahsilat durumunu etkilemektedir. Ticaret Bakanlığı yayımladığı 2015/13 sayılı Genelgede bu hususu vurgulamıştır (TB, 2015). Gelir İdaresi Başkanlığı da yayımladığı özeldede, serbest dolaşıma girişte alınması gereken bandrol ücretinin katma değer vergisinin matrahına dahil edilmesi gerektiğini ve bandrol ücretine ilişkin teminat verilmesinin katma değer vergisi uygulamasına bir etkisinin bulunmadığını belirtmiştir (GİB, 2015). TRT Gelirleri Kanununda ticari amaçla olmayan ithalat için miktar esasında düzenleme yapılmıştır (m.4/b).

Tarife, ödenecek vergi tutarını hesaplanması için matraha uygulanan oran veya miktar şeklindeki vergilendirme unsurudur. Anayasaya göre kanunla düzenlenmekle birlikte, kanunda belirtilen sınırlar içinde Cumhurbaşkanı vergi tarifesinde yıl içinde ya da yılsonunda değişiklik yapabilmektedir (m.73/4). TRT Gelirleri Kanununda bandrol ücretinin tarifesi ticari amaçla yapılan ithalata konusu olan cihazlar esasında değişik oranlarda; ticari olmayan ithalatta ise, maktu bandrol ücreti olarak düzenlenmiştir (m.4/a-b). Bu ücretlerinin halihazırda geçerli olan oranları 2015/7757 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının ve maktu miktarları da 1841 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararının eklerinde yer almaktadır.

Mükellef, Vergi Usul Kanununa göre vergi kanunları uyarınca üzerine vergi borcu düşen kişidir (m.8/1). Gümrük Kanununa göre yükümlü gümrük yükümlülüğünü yerine getirmekle sorumlu bütün kişilerdir (m.3/8.b; 3/11). Mükellef ya da yükümlü, vergi kanunlarından kaynaklanan maddi (mali) ödevleri yerine getirmek zorunda olan kişidir. Ancak maddi ödevler, bildirimde bulunma, beyanname verme, muhafaza ve ibraz gibi şekli ödevleri de gerektirmektedir. TRT Gelirleri Kanununda bandrol ücretinin ithalatta mükellefi, konusunu oluşturan eşyayı ticari amaçla serbest dolaşıma sokmak isteyen ithalatçılar ile ticari amaç olmaksızın (yolcu beraberisi veya posta-hızlı kargo taşımacılığı yoluyla) serbest dolaşıma sokmak isteyen kişiler (yolcular) olarak belirtilmiş ve bu kişilerin bandrol ücretini ödeme şeklinde maddi; beyanda bulunma ve bandrol alma biçiminde şekli ödevleri düzenlenmiştir (m.3-4).

Muafiyet, vergilendirme ilişkisinin kişi açısından sınırlandırılması; mükellef olmakla birlikte vergi kanunlarıyla mükellef olma durumunun kaldırılmasıdır. İstisna ise, bu sınırlandırmanın konu açısından yapılması; verginin konusu olmakla birlikte vergi kanunlarıyla vergi konusu olma durumunun kaldırılmasıdır. Anayasaya göre Cumhurbaşkanına (öncesinde Bakanlar Kuruluna) kanunda belirtilen sınırlar içinde muafiyet ve istisnalara ilişkin düzenleme yetkisi verilebilmektedir (m.73/4). TRT Gelirleri Kanununda bandrol ücretine ilişkin muafiyet ya da istisna düzenlemesi yoktur. Gümrük Kanununda ise, gümrük vergilerine ilişkin muafiyet (ve istisna) uygulanacak haller, kavramsal karışıklık içerisinde de olsa düzenlenmiş ve Cumhurbaşkanına düzenleme yetkisi verilmiştir (m.167). Bu kapsamda yayımlanan 2009/15481 sayılı Kararda gümrük vergilerinden muafiyet tanınacak haller ile tek ve maktu vergi konuları **düzenlenmiş (m.45-112) ve Kararın ekinde de** bandrol ücretinin de konusu olabilen çeşitli eşyaya yer verilmiştir (Ek-9). **Örneğin;** 55 ekrana kadar bir adet renkli televizyon, video (video-kamera), bilgisayar, radyo veya radyo-teyp ve cep telefonu, belirli şartlar altında, yolcu beraber ve/veya posta-hızlı kargo yoluyla ithali halinde muafiyet kapsamına alınmış veya tek ve maktu vergi ödenerek ithali öngörülmüştür. Yukarıda belirtildiği üzere bu nitelikteki eşya aynı zamanda TRT Gelirleri Kanunu uyarınca maktu TRT bandrol ücretine tabidir (m.4/b). Doktrinde yaygın bir şekilde kabul edildiği ve Gümrük Uzlaşma Yönetmeliğinde de açıkça belirtildiği üzere, ticari amaçla yapılmayan ithalata ilişkin TRT bandrol ücreti gümrük vergileri kapsamındadır. Bu durumdaki eşya gümrük vergilerinden muafiyet kapsamında olduğundan, esasında bandrol ücretinden de muaf olması gerekir. Böyle bir uygulama, Dünya Gümrük Örgütü (öncesinde Gümrük İşbirliği Konseyi) himayesinde kabul edilen belirli gümrük kıymetinin altında kalan eşyanın muafiyet kapsamında değerlendirilmesi ya da bütün vergileri ve mali yükleri kapsayacak şekilde maktu vergi alınması yaklaşımına (Gültekin, 2019, s.496) uygun olacaktır. Farklı bir bakış açısıyla, maktu bandrol ücretinin ticari ithalata göre düşük olması nedeniyle büyük organizasyon dahilinde ithal edilen eşyanın iç ticarete konu edilmesi halinde haksız rekabet ve TRT Kurumu adına gelir kaybı oluşacağından, maktu bandrol ücretinin imalatçı veya ticari ithalatçıların cihaz başına ödedikleri ortalama ücretten düşük tutulmamalıdır (Çavuş, 2019). Bu bakımdan bandrol ücretine ilişkin muafiyet-istisna konusunun, TRT Gelirleri Kanunu ve gümrük vergileriyle ilgili mevzuat birlikte değerlendirilerek düzenlenmesi ihtiyacı vardır.

4.2. TRT Bandrol Ücretine İlişkin İşlemler/Aşamalar

Vergiler, kural olarak, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ve mükellefin beyanı üzerine tarh, tahakkuk, tebliğ ve tahsil şeklinde idari işlem ve aşamalara konu olmaktadır. Bu konular, dahilinde alınan vergiler için Vergi Usul Kanunu; gümrük vergileri için Gümrük Kanunu hükümleriyle düzenlenmiştir. TRT Gelirleri Kanununda da bandrol ücretine ilişkin çeşitli düzenlemeler bulunmaktadır.

Beyan, vergilendirme unsurlarının usulüne uygun şekilde vergi idaresine bildirilmesidir. Bandrol ücretinin beyanı, TRT Kurumu ve gümrük idaresi bakımından farklı esaslarda düzenlenmiştir. TRT Kurumuna yapılacak beyan bakımından TRT Gelirleri Kanununa göre ithalatçılar, bir ay içinde sattıkları cihazlardan tahsil ettikleri bandrol ücretini en geç takip eden üçüncü ayın onuna kadar bir beyannameyle Kuruma beyan etmektedirler (m.5/a). Bandrol ücretini bu sürenin sonunda ödemek isteyen ithalatçılar bandrolleri teminat mektubu karşılığında da alabilmektedirler (m.5/g). Bandrol Verilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğe göre bandrol veya etiket alma **yükümlülüğünün yerine getirilmesi için gümrük idaresine peşin ödeme yapılabileceği** gibi vade tarihinde TRT Kurumuna ödenmek üzere bütün alacaklarını kapsayan kesin ve süresiz bir banka teminat mektubu verilebilmektedir (m.6/a; 7-11). Teminat mektubu karşılığı bandrol alındığı hallerde yukarıda belirtilen sürede Kuruma beyanname verilmesi gerekmektedir. Gümrük idaresi de gümrük vergilerinden ayrı ve peşin tahsil ettiği bandrol ücretlerini TRT Gelirleri Kanunu uyarınca aylık olarak en geç takip eden ayın on beşinci gününe kadar TRT Kurumuna aktarması gerekmektedir (m.5/b). Bandrol ücretinin gümrük idaresine beyanıyla ilgili ise, TRT Gelirleri Kanununda açık bir düzenleme yoktur. Gümrük Kanunu açısından bakıldığında eşyanın serbest dolaşıma girişi; ticaret politikası önlemlerinin uygulanması, eşyanın ithali için öngörülen diğer işlemlerin tamamlanması ve ödenmesi gereken gümrük vergilerinin tahsiliyle mümkündür (m.74). Bu nedenle bandrol ücretinin ve gümrük vergilerinin doğru tahakkuku için temel belirleyici unsurlar olan eşyanın cinsi, niteliği ve kıymeti ve diğer belgelerin gümrük idaresine beyanı gerekmektedir. Gümrük Kanununa göre gümrük rejimine tabi tutulmak istenen eşyanın beyanı, yetkili gümrük idaresine ve şekil ve içeriği Gümrük Yönetmeliğiyle belirlenen beyanname ve diğer belgelerle yapılmaktadır (m.58/1; 60/4). Gümrük beyanı; yazılı olarak, bilgisayar veri işleme tekniği yoluyla, sözlü olarak ve bir gümrük rejimine

tabi tutma isteğini ifade eden herhangi bir tasarruf yoluyla yapılabilmektedir (m.59/1). Gümrük beyannameleri, ait olduğu eşyanın gümrüğe sunulmuş olması halinde tescil edilmektedir (m.61/1). Tescil edilen bir beyanname, ait olduğu eşyanın vergileri ve para cezaları için taahhüt niteliğinde beyan sahibini bağlamakta ve gümrük vergileri tahakkukuna esas tutulmaktadır (m.61/3). Gümrük Yönetmeliğine göre ticari nitelikte olmayan eşyanın serbest dolaşıma girişi sözlü beyana tabidir ve evrak düzenlenmesi gereken eşyanın gümrük işlemlerinde ise, sınırlı sayıda kutusu doldurulan sözlü beyan formu kullanılmaktadır (m.169/1; 172/1; Ek-22). Bu durumda beyan ve ödeme yolcular tarafından yapılmaktadır. Posta yolu ve hızlı kargo yoluyla gelen eşyanın beyanı da dahil bütün gümrük işlemleri, Gümrük Kanunu uyarınca posta idaresince ya da hızlı kargo taşımacılığı yapan şirketlerce dolaylı temsilci olarak yerine getirilmektedir (m.225/1).

Tarh, Vergi Usul Kanununa göre vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesince hesaplanarak miktar itibariyle tespit eden idari işlemdir (m.20). Tarh için mükellefin vergi dairesine beyan ettiği vergilendirme unsurları kullanılmaktadır. Mükellefin zamanında ve doğru yapılmış bir beyanı yoksa Vergi Usul Kanunu uyarınca ikmalen, re'sen ya da idarece tarh yapılmaktadır (m.29-30). Tahakkuk ise, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken aşamaya gelmesidir. Tahakkuk, itiraza konu olmaması ya da olsa bile vergi idaresi lehine sonuçlanması nedeniyle vergi borcunun kesinleşmesidir (m.22). TRT Gelirleri Kanununa göre ticari ithalatta bandrol ücretinin hesaplanması ve tahsilatı için Kanunda belirtilen unsurlar esas alınmaktadır (m.4/a). Bu bağlamda ithalatçılar, TRT Muhasebe ve Finansman Dairesine gümrük beyannamesi örneğini ekledikleri bir dilekçeyle talep ettikleri bandrol sayısını bildirmesi üzerine bandrol ücreti hesaplanmaktadır. Dolayısıyla bandrol taleplerinin incelenmesi ve uygun görülmesi üzerine olur yazısının hazırlanması, bir anlamda, tarh işlemini oluşturmaktadır. Bandrol ücretinin tahakkuku ise, tarh işleminin tebliğinden sonra mükellefe TRT Gelirleri Kanununda belirtilen sürenin dolması veya yargı sürecinin mükellefin aleyhine sonuçlanması üzerine gerçekleşmektedir. İkinci durumda bandrol ücreti için dava açılması yürütmeyi durdurmamakta, bunun için ayrıca yürütmeyi durdurma kararı alınması gerekmektedir (Çavuş, 2019). Gümrük Kanununda ise, tarh işleminden bahsedilmemiş (Oktar, 2018, s.284; Gültekin, 2019, s.73), gümrük vergilerinin tahakkuk ettirilmesi ve ek tahakkuk düzenlenmiştir (m.195-196). Tebliğ edilen gümrük vergileri,

süresinde itiraz edilmemesi veya idari yargıda dava açılmaması hallerinde bu sürelerin bittiği tarihte kesinleşmiş; dava açılması halinde ise, yükümlü aleyhine verilen kararın gümrük idaresine tebliğ edildiği tarihte tahsil edilebilir hale gelmektedir (m.197/5). Anılan düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde gümrük idaresince tahsil edilen bandrol ücreti için beyannamenin tescili ya da denetimi sonucu tahakkuk ettirilmesi üzerine gümrük vergileri ile birlikte tarh da edilmiş sayılmaktadır. Ticari olmayan ithalatta ise, bandrole tabi eşyanın ayniyetinin bilinmesi maktu tarifinin uygulanması açısından yeterlidir. Bandrol ücretinin hesaplanması ise, yolcular için sözlü beyan; posta veya hızlı kargo firmaları için elektronik/yazılı beyan üzerinden yapılmaktadır.

Tebliğ, Vergi Usul Kanununa göre vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlarca mükellefe veya ceza sorumlusuna yazılı olarak bildirilmesidir (m.21). Dahilde alınan vergilerin tebliği, kural olarak, tarh işleminden sonra Vergi Usul Kanununa (m.93-109) ve gerekli hallerde Tebligat Kanununa göre yapılmaktadır. TRT Gelirleri Kanununda özel bir düzenleme olmadığı için bandrol ücretinin tebliği Tebligat Kanununa göre yapılmaktadır (Çavuş, 2019). Bandrol ücretine ilişkin para cezaları, Kabahatler Kanunundaki atıf dolayısıyla (m.26/1) Tebligat Kanununa; cebri tahsilat işlemleri ise, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda yapılan atıf dolayısıyla (m.8) Vergi Usul Kanununa göre tebliğ edilmektedir. Gümrük Kanununa göre tebligat tahakkuktan sonra yapılmaktadır. Beynamede gösterilen ile gümrük idaresince hesaplanan vergi tutarlarının eşit olması halinde eşyanın teslimi de tebliğ hükmündedir. Ancak hiç alınmadığı veya noksan alındığı veya bir şekilde tebliğ edilmediği tespit edilen gümrük vergilerinin tebliği, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren üç yıl içinde ek tahakkuk ve karar alınarak yapılmaktadır (m.197). Ticaret Bakanlığının yayımladığı tahsilat işlemleri konulu 2 Seri No'lu Gümrük Genel Tebliğine (Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, 21.1.2014) göre ek tahakkuk ve para cezası kararları Tebligat Kanununa göre tebliğ edilmektedir (m.5/1; 7/1). Ticari olmayan ithalatta bandrol ücreti gümrük idaresince sözlü beyan üzerinden yolcuya; posta-hızlı kargo yoluyla geliyorsa 4 Seri Nolu Gümrük Genel Tebliği (Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, 10.3.2013) uyarınca gümrük beyannamesine göre taşıyıcılar tarafından alıcıya bildirilmektedir (m. 11; Gültekin, 2019, s.503).

Tahsilat, Vergi Usul Kanununa göre kanuna uygun surette ödenmesidir (m.23). Dahilde alınan vergilerin tahsilatı, Vergi Usul Kanununa ve ilgili vergi

kanunlarına göre vergi dairelerince; gümrük vergilerinin tahsilatı ise, Gümrük Kanununa göre gümrük idarelerince yapılmaktadır. İthalatta bandrol ücreti TRT Kurumunca ve bu kurum adında gümrük idarelerince tahsil edilmektedir. Kurum tarafından TRT Gelirleri Kanununa göre yapılan tahsilatın vadesi beyanname verme süresi olup, sürenin aşılması halinde her geçen gün için yürürlükteki en yüksek ticari kredi faizi oranı üzerinden faiz tahakkuk ettirilmektedir (m.5/a). Süresinde ödenmeyen bandrol ücretinin takibatı ise, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre yapılmaktadır. Aynı şekilde TRT Kurumunca yapılan re'sen tarhiyatlarda ödeme süresi, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre bir ay olup (m.37), takibatı bu Kanuna göre yapılmaktadır (m.7-11, 56; Çavuş, 2019). Gümrük idarelerince yapılan tahsilatı ise, TRT Gelirleri Kanunu uyarınca ithalatta alınan gümrük vergileri ve diğer mali yükümlülüklerden ayrı ve peşin olarak yapılmakta ve yapılan aylık tahsilat toplamı en geç takip eden ayın on beşinci gününe kadar Kuruma aktarılmaktadır (m.5/b). Ticari olmayan ithalatta bandrol ücreti, yolcu beraberliği getirilenlerin sözlü beyan formu üzerinden peşin tahsil edilirken posta-hızlı kargo yoluyla gelenlerin alıcısı adına kesilen fatura üzerinden eşyanın teslimi sırasında tahsil edilmektedir.

TRT Kurumunca en son kamuya açıklanan geliri 2016'da 2.153.853.048 TL'dir. Gelirler; elektrik hasılatından alınan pay 793,4 milyon TL (%37), bandrol geliri 962,1 milyon TL (%45), ilan ve reklam geliri 212,1 milyon TL (%6) ve diğer gelir (%12) kalemlerinden oluşmaktadır (TRT, 2017, s.223). Gümrük idaresince aynı yıl tahsil edilen bandrol ücreti toplam 719.221.560 TL'dir. Bu tutar, Kurumun toplam bandrol ücreti tahsilatının %75'ini oluşturmaktadır. Gümrük idaresince tahsil edilen mali yükümlülükler içerisindeki bandrol ücreti payı ise, %0,85 civarında olup, oldukça düşüktür (TB, 2020).

Bandrol, vergi tahsilatında kullanılan eski bir yöntem olsa da TRT gelirleri bakımından varlığını sürdürmektedir. Bununla birlikte bandrole tabi cihazların yoğunluğu ve bandrol yapıştırılmasına ilişkin uzun sürelerin yarattığı mağduriyet dikkate alınarak Türkiye Radyo-Televizyon Kurumu Elektronik Bandrol Uygulaması Yönetmelik yayımlanmış ve cep telefonu, televizyon ve taşıtlar için belirli şartlarda elektronik bandrol alınabilmesi sağlanmıştır.

4.3. TRT Bandrol Ücretine İlişkin Yükümlülüklerin Denetimi

Bandrol ücretinin ödenmesine ve cihazlara yapılandırılmasına ilişkin yapılacak denetim konusunda genel yetki TRT Kurumuna aittir. TRT Gelirleri Kanununa göre bandrole tabi cihazları satın alan, devralan, toptan veya perakende satışını yapanlar ile bu cihazları kullananların kontrol ve denetimleri TRT Kurumun görevlendireceği denetim elemanlarınca yapılmaktadır (m.10/2). Denetimin faaliyetinin biçimsel içeriğinde ise, ithalatçı firmalar ile ilgili kamu kurum ve kuruluşlarından bilgi ve belge talebinde bulunulması, bandrole tabi cihazların kullanımına veya satışına izin verilmeden veya gümrük işlemlerinden önce bandrol yükümlülüğüne ilişkin belgelerin ibraz zorunluluğunun getirilmesi vardır (m.5/f). Türkiye Radyo-Televizyon Kurumu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Yönetmeliğe göre Kurumun gelirlerinin tarh, tahakkuk, tebliğ, tahsil ve denetlenmesi hususundaki her türlü iş ve işlem ile tebliğ edilen para cezalarını ödemeyenler hakkında yapılacak işlemleri yerine getirmek veya niyabeten sağlamak Muhasebe ve Finansman Dairesi Başkanlığının görevidir (m.32/g-1). Ayrıca Türkiye Radyo-Televizyon Kurumunca Bandrol Verilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğe göre Muhasebe ve Finansman Dairesi Başkanlığına ait denetim faaliyetleri, Mali Denetçi unvanlı denetim personeline yapılmaktadır (m.13). Mali denetçilerin görevleri Türkiye Radyo Televizyon Kurumu Mali Denetçileri Çalışma Yönetmeliğinde ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Anılan Yönetmelikte Kurum gelirlerinin mevzuata uygunluğunu incelemek, ilave tarh raporu düzenlemek, bandrole tabi cihaz alım satımı ile sınırlı olmak üzere defter ve belge incelemek, kamu kurum ve kuruluşlarından istenilen bilgiler üzerinde çalışmalar yapmak, bandrol veren merkez ve taşra birimlerini teftiş etmek, görüş ve öneri raporu düzenleme ve piyasa denetimi yapmak bu görevler arasında sayılmıştır (m.32).

TRT Kurumunun teşkilat yapısı ve personel sayısı dikkate alındığında denetim faaliyetini eksiksiz bir şekilde yapması beklenemez. Bu nedenle TRT Gelirleri Kanununa göre imalatçıların, ithalatçıların, ihracatçıların ve elektrikle ilgili iş ve işlemlerde yetkili olan kurum, kuruluş ve işletmelerin denetimi, Kurumun talebi üzerine Vergi Usul Kanununda belirtilen (m.135) vergi incelemesi yapmaya yetkisi olanlar tarafından da yapılmakta ve sonuçları Kuruma bildirilmektedir (m.10/2).

Gümrük idaresi, gerek ticaret politikası önlemlerinin gerekse vergiler ve diğer mali yüklerin tahsili ile mevzuatına göre yapılması gereken bütün işlemlerin yerine getirilmesi için gümrük denetimi olarak ifade edilen, anlık,

sonradan ya da olağanüstü zamanlarda denetim faaliyeti yürütmektedir. Ticaret Bakanlığı personelinden; müfettiş ve müfettiş yardımcılarının, gümrük muayene ve muhafaza memurları ile bunların amirlerinin eşyanın, taşıtların, yolcu üst ve bagajlar ile bunlara ilişkin belge ve beyannamelerin denetimi açısından çeşitli görev ve yetkileri vardır. Gümrük ve kaçakçılıkla mücadele mevzuatına dayanan gümrük denetimi, ithalatta bandrol ücretine tabi cihazların ülkeye girişi veya satışı öncesinde fiziki muayenesinin yapılabilmesi bakımından önemli bir işleve sahiptir. Gümrük denetimi sırasında eşyanın bandrol ücretine olup olmadığının tespiti için belge kontrollü ile birlikte fiziki muayenesi de yapılabilmektedir (Gültekin, 2016, s.348; Gültekin, 2019, s.104).

4.4. TRT Bandrol Ücretine İlişkin İhlaller ve Yaptırımlar

Hukuk sisteminde kamusal nitelikteki kuralların ihlali suç veya kabahat olarak düzenlenmekte ve suç karşılığında adli yaptırım ve kabahat karşılığında idari yaptırım uygulanmaktadır. TRT Gelirleri Kanununda bir suç tanımı yapılmamıştır. Ancak, bandrol ücretine tabi cihazların gümrük işlemlerine tabi tutulmaksızın, yani kaçak yollarla Türkiye'ye girişi mümkündür. Özellikle cep telefonu, bilgisayar, tablet bilgisayar gibi yurtiçi talebi yüksek olan eşya, yüksek mali yükümlülüklerle tabi olması ve kayıt dışı ticaretinin karlı olması nedeniyle, sıklıkla kaçakçılığa konu olmaktadır. Örneğin Ticaret Bakanlığı 2019 yılı verilerine göre cep telefonu kaçakçılığına ilişkin yakalamalar eroin, sigara, esrar ve motorinin ardından beşinci sıradadır (TB, 2020). Bu ihlaller, Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda kaçakçılık suçu olarak tanımlanmıştır (m.3). Diğer taraftan, TRT Kurumunca verilen bandrollerinin sahtesinin yapılması da mümkündür. Bu durumda, eşyanın kaçak yollarla yurda getirilip getirilmediği yönünden bir değerlendirme yapılması ve Kaçakçılıkla Mücadele Kanununa (m.3) ve/veya Türk Ceza Kanununa göre (m.199) ihlalin suç sayılması yoluna gidilmesi gerekmektedir.

TRT Gelirleri Kanununda dağınık bir görünümde olmakla birlikte kabahat oluşturan ihlaller düzenlenmiştir. Bunlardan ilki bandrol ücretinin konusunu oluşturan cihazların bandrolsüz satışının yapılmasıdır. Bu durumda ithalatçıya TRT Kurumu bandrolsüz veya etiketsiz satılan veya satışa arz edilen her cihaz için hesaplanan bandrol ücretinin iki katı tutarında idari para cezası uygulanmaktadır (m.6). Kabahatin faili ya da ceza muhatabı ithalatçı olduğundan, bayi veya aracı firmalara, bandrolsüz cihaz alanlara

ve kullananlara idari yaptırım uygulanmamaktadır (Çavuş, 2019). İkincisi; bandrol ücretiyle ilgili olarak ithalatçılar ile kamu kurumlarının bilgi talebi ve belge ibrazı yükümlülüğünü yerine getirmemesidir. Bu durumda TRT Kurumu 5.000 Türk Lirasına kadar idari para cezası uygulamaktadır (m.5/f). Bu ihlallerden kaynaklanan kabahatler, ayrı hüküm bulunan haller haricinde Kabahatler Kanununa tabidir. TRT Gelirleri Kanununda ceza kesme yetkisine ilişkin açık bir düzenleme olmadığından, kararlar TRT Genel Müdürünce alınmaktadır (Çavuş, 2019). Tebligat Kanununa göre tebliğ edilen idari para cezası kararlarına karşı, TRT Gelirleri Kanunu uyarınca tebliğ tarihinden itibaren, bir ay içinde yetkili idare mahkemesinde dava açılabilir (m.5/f, 6).

5. GÜMRÜK VERGİLERİ AÇISINDAN TRT BANDROL ÜCRETİNİN DURUMU

Bandrol ücreti, gümrük vergileri bağlamında bir ithalat (serbest dolaşıma giriş) yükümlülüğüdür. Ancak, bu yükümlülüğün ihlaline ilişkin düzenlemelerin belirsizliği ve yetersizliği ve teorik yaklaşım farklılıkları, konunun gümrük mevzuatı ve terminolojisi açısından incelenmesini gerektirmektedir.

5.1. TRT Bandrol Ücretine İlişkin Görüşler

Gümrük vergileri en eski vergilerden biridir. Gümrük Kanununda, gümrük işlemleri sırasında tahsili öngörülen vergileri ve mali yükleri tanımlamak amacıyla üst kavram olarak gümrük vergileri kavramı kullanılmıştır (m.3/8). Bu bakımdan gümrük vergileri, dış ticaretten alınan, adları veya niteliği ülkeden ülkeye ve zaman içinde değişen çok sayıda vergi ve benzeri mali yükümlülüğü kapsamına almaktadır (Saygılıoğlu, 2018, s.106). Gümrük vergilerinin bu durumu bandrol ücretinin gümrük vergileri kapsamında yerini açıklayan; ancak, doğru veya yanlış olduğu konusunda kesin bir yargıya ulaşılması mümkün olmayan teorik görüşlere de yansımaktadır.

Tuncer'e göre gümrük vergisi tek bir vergi yerine gümrükte alınan tüm vergi, resim ve harçları içine alan geniş bir vergi grubunu temsil etmektedir. Buna göre dış ticarete yönelik mali yükümlülükler; gümrük vergisi, gümrük vergisine eş etkili yükümlülükler, harcama vergileri ve fonlardır. Bu ayrımda bandrol ücreti, eşyanın ithalat maliyetini artırması nedeniyle gümrük vergisine eş etkili yükümlülükler başlığı altında yer almaktadır (Tuncer, 2007, s.67-70). Gümrük Kanununa (m.3) atıfta bulunan Öz'e göre, ithalat ve ihracat

vergilerinin tümünden oluşan dış ticaret üzerindeki mali yükümlülüklerin en önemlileri gümrük vergisi ve ithalde alınan katma değer vergisidir. Ticari olmayan ithalata ilişkin bandrol ücreti ise, eş etkili vergiler başlığı altında bulunmaktadır (Öz, 2008, s.79, 87-95). Gerçek'e göre gümrük vergisi tek bir vergiyi ifade etmeyip, gümrükte alınan tüm vergi, resim, harç ve fonları kapsayan geniş bir yükümlülük grubunu temsil etmektedir ki gümrük vergileri yerine gümrük yükümlülükleri kavramının kullanılmasının da nedeni budur. İthalatta gümrük yükümlülükleri kapsamına gümrük vergisi, gümrük vergisine eş etkili yükümlülükler, harcama vergileri ve fonlar girmektedir. Bu ayrımda ticari olmayan ithalata ilişkin bandrol ücreti, ithalat maliyetini artırması nedeniyle gümrük vergisine eş etkili yükümlülükler arasındadır (Gerçek, 2013, s.161-163). Haciköylü'ye göre TRT bandrol ücreti, ithalat sırasında ödenen vergiler, ithalat sırasında ortaya çıkabilen diğer vergiler, ithalat sırasında uygulanan fonlar ve diğer mali yükümlülükler ayrımında diğer mali yükümlülükler kapsamına girmektedir (Haciköylü, 2015, s.26). Gümrük Kanununa (m.3/8) ve Kaçakçılıkla Mücadele Kanununa (m.2) atıfta bulunan Gök'e göre gümrük idareleri yanı sıra diğer idarelerce eşyanın ithali veya ihracına bağlı olarak alınan vergiler ve mali yükümlülükler gümrük vergileri kapsamındadır. Ticari ithalatta bandrol ücreti, Kültür Bakanlığı kesintisi veya çevre kirliliğinin önlenmesi fonu gibi yükümlülükler de ithalat vergisi olarak kabul edilmelidir (Gök, 2015, s.4-5, 36). Öner'e göre, ithalde alınan vergi ve diğer mali yükümlülükler; gümrük vergisi ve gümrük vergisi ile eş etkili vergiler, harcama vergileri ve diğer mali yükümlülükler şeklindedir ve ticari olmayan ithalata ilişkin bandrol ücreti, diğer mali yükler kapsamındadır (Öner, 2017, s.325, 335). Gümrük işlemlerine ilişkin mali yükümlülükler başlığı altında dış ticaretten alınan vergi ve fonları sınıflandıran Selen'e göre gümrük vergileri ve toplu konut fonu dışında kalanların konusunu dış ticaret işlemleri oluşturmamaktadır. Ticari ithalata ilişkin bandrol ücreti ise, bir nevi fon niteliği taşımaktadır (Selen, 2017, s.147-148, 162). Gümrük vergilerine benzer etki doğuran vergilerin eş etkili vergi olarak tanımlanmanın mümkün olduğunu ve mali yüklerin de gümrük vergileri kapsamında değerlendirilebilmesi için aynı etkiye sahip olması gerektiğini vurgulayan Yumuk'a göre ithalat maliyetini artıran bandrol ücreti de bu kapsamda değerlendirilmelidir (Yumuk, 2017, s.187). Gümrük Kanunundaki ithalat vergileri tanımına (m.3/9) atıfta bulunan Çiçek ve Atalay'a göre, bandrol ücreti eş etkili vergiler ve mali yükler kapsamındadır (Çiçek ve Atalay, 2017, s.16). Gümrüklerde uygulanan

vergi ve benzeri mali yükümlülükler başlığı altında gümrük vergisi, gümrük vergisine eş etkili mali yükümlülükler, harcama vergileri ve diğer mali yükler ayrımını yapan Saygılıoğlu'na göre bandrol ücreti diğer mali yüklerden (Saygılıoğlu, 2018, s.106-107). Takım, İmamoğlu ve Naktiyok'a göre, uluslararası ticaretten alınan ithalat vergileri; ithalattan alınan vergiler ve diğer yükümlülükler şeklinde ayrılmaktadır ve bu ayrımda bandrol ücreti diğer yükümlülükler arasındadır (Takım, İmamoğlu ve Naktiyok, 2018, s.499; 513). Gümrük Kanunu (m.3/8-10), Avrupa Birliği Topluluk Gümrük Kodu (m.4/10), Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu (m.2/1.a) ve Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği (Ek-1) hükümlerini esas alan Şahin'e göre gümrük idarelerince tahsil edilsin veya edilmesin, ithalat anında veya öncesinde ödenmiş olsun, devlet bütçesine veya ayrı bir kuruma ya da fona aktarılsın, ithalatta devlete ödenen her türlü, vergi, resim, harç ve fon ithalat vergileri kapsamına girmektedir ve bandrol ücreti de gümrük vergileri içinde; ancak, genel bütçeye aktarılmayan bir mali yüküdür (Şahin, 2019, s.107; 123). Gümrük Kanununa göre yaptığı tasnifte, dış ticarete alınan vergi ve mali yükler kapsamında ticari ve ticari olmayan ithalata ilişkin bandrol ücretinin gümrük vergileri ve ithalat vergileri kapsamında olmadığını vurgulayan Yerci'ye göre, aksine yargı kararları da olsa, bandrol ücreti vergi, resim, harç ve benzeri bir mali yükümlülüktür (Yerci, 2019, s.46; 98; 302-306).

Bandrol ücreti konusunda Danıştay 10. Dairesinin 20/2/2018 tarihli Kararıyla 2015/7757 sayılı Kararın bazı maddelerinin yürütmesini durdurmuştur. Bu maddeler kısaca; bandrol ücretinin gümrük vergileri kapsamında sayılarak Gümrük Kanununa göre takip ve tahsil işlemine konu edilmesi, gelir farklılıklarına idari yaptırım uygulanması ve uzlaşma başvuru yapılabilmesi konularını düzenlemekteydi (m.9/2; 10/1-2). Kararın gerekçesinde, TRT Gelirleri Kanununun Bakanlar Kurulu'na bu konularda düzenleme yapma yetkisi vermediği, düzenlenen konularda yeni bir hukuk kuralı koyma sonucunu doğuracak şekilde düzenleme yapılmasının hukuka açıkça aykırılık teşkil edeceği, aynı konuda hem TRT Gelirleri Kanununun hem de Bakanlar Kurulu Kararının hükümlerinin uygulanması, hukuki belirlilik ve eşitlik ilkesine aykırılık oluşturacağı ve bu idari işlemlerin uygulanması halinde telafisi güç zararların doğmasına sebebiyet verileceği görüş ve yorumlarına yer verilmiştir.

5.2. Gümrük Vergileri ve TRT Bandrol Ücretinin Durumu

Gümrük Kanununda gümrük işlemlerine konu olabilen her türlü madde, ürün ve değer “eşya” (m.3/23), eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümü “gümrük vergileri” (m.3/8;) ve ithalat vergileri de eşyanın ithalinde ödenecek “gümrük vergisi” ile “diğer eş etkili vergiler” ve “mali yükler” ile “tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ithalatta alınacak vergiler ve diğer mali yükler” olarak tanımlanmıştır (m.3/9). Gümrük Kanununda tanımlama yapılmakla birlikte vergilerin ve mali yüklerin neler olduğu ismen belirtilmemiştir. Bununla birlikte Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği ekindeki listede, uzlaşmaya konu edilebilecek gümrük vergileri sayılmış ve ticari olmayan ithalata ilişkin bandrol ücreti gümrük vergileri arasında gösterilmiştir (m.5/1; Ek-1). Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda ise, gümrük vergileri, gümrük idaresi veya başka idarelerce, eşyanın ithali veya ihracına bağlı olarak uygulanan vergiler ile diğer mali yükümlülükler şeklinde ve geniş kapsamda tanımlanmıştır (m.2/1.a).

Gümrük vergileri dar anlamda gümrük vergisi, eş etkili vergiler ve mali yükümlülükleri (telafi edici vergi, antidamping vergisi, ek mali yükümlülük); geniş anlamda ise, katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi gibi harcama vergileri de dahil eşyanın ithali sırasında ödenmesi gereken bütün mali yükümlülükleri kapsamaktadır. Gümrük vergisi, uygulandığı eşyanın maliyetini/fiyatını artıran özellikte bir vergi olup, mükellefler ödedikleri bu vergiyi eşyanın fiyatına dahil ederek yansıtabilmektedirler. (Hacıköylü, 201, s.23). Ticari ithalata ilişkin bandrol ücreti de yansıtılabilme özelliği taşımaktadır.

TRT Bandrol ücretinin gümrük vergisiyle aynı özellikleri taşıması beklenemez. Bununla birlikte, gümrük vergisiyle birlikte aynı ad veya grup altında değerlendirilmesine de bir engel yoktur. Aksine, uygulamada bu şekilde sınıflandırılmasının temel unsurlarının beyanı ile işlem ve aşamalarının gerçekleştirilmesi, ihlallerin tespiti ve yaptırıma bağlanması, zamanaşımı hükümlerinin uygulanması, idari çözüm yolları ve yargı yolunun işletilmesi bağlamında usul ekonomisi yönünden yerinde olacaktır. Gümrük Kanunu uyarınca yükümlülerin, gümrük idaresinin kendi adına veya başka idareler nam veya hesabına tahsil edeceği her tür vergi, resim, harç ve ücretleri ödemek veya bunların teminata bağlamak ve mevzuatın uymayı zorunlu kıldığı her tür işlemi yerine getirmek şeklinde bir sorumluluğu vardır (m.4). Bu

sorumluluğun denetimi ve sağlanması noktasında gümrük idaresinin Gümrük Kanununa dayanan genel yetkisi vardır. Bu yetkinin kapsamına ithalde alınan bandrol ücreti de dahildir.

Gümrük idaresinin ithalde alınan özel tüketim vergisine ve katma değer vergisine ilişkin yetkisi olmakla birlikte bandrol ücreti konusunda bu yetkinin zayıflatılması olumsuzluk yaratmaktadır. Gümrük Kanununun çoğu hükmünde gümrük işlemleri teminat verilmesi şartına bağlanmış ve teminat tutarının hesaplanmasında “gümrük vergileri” tutarının kesin olarak tespiti halinde bu tutar; diğer hallerde ise, tahakkuk edilen veya edilebilecek gümrük vergilerinin en yüksek tutarı esas alınmıştır (m.204/1). Teminata, bir kısım mali yükün gümrük vergileri dışında kabul edilerek dahil edilmemesi halinde gelir kaybı riskinin de oluşacağı açıktır.

Netice itibariyle kendisini doğuran olay ithalat (serbest dolaşıma giriş ya da benzeri bir gümrük işlemi veya durumu) kabul edilen bütün mali yükümlülükler, bandrol ücreti de dahil, gümrük vergileri kapsamında değerlendirilmelidir. Bu açıdan Danıştay 10. Dairesinin yukarıda belirtilen kararındaki görüş ve yorumuna katılmak mümkün değildir. Aksine bandrol ücretinin gümrük vergileri kapsamında değerlendirilmesi halinde gümrük idaresinin idari kapasitesi artmış usul ekonomisi bakımından da ihtiyaç duyulan bir gereklilik karşılanmış olacaktır.

5.3. Gümrük İhlalleri ve TRT Bandrol Ücreti Kabahatleri

Gümrük mevzuatına ilişkin ihlallerden suç (kaçakçılık suçu) oluşturanlar Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda (m.3-6) ve evrakta sahtecilik suçunun yaptırımı bakımından Türk Ceza Kanununda; kabahat oluşturanlar da Gümrük Kanununda (m.234-241) ve çeşitli genel düzenleyici işlemlerde yer almaktadır. Gümrük ihlallerinin varlık amacı, genelde kamu düzeninin sağlanması ve gümrük kabahatleri açısından gümrük idari düzeninin korunmasıdır (Gültekin, 2019, s.163). Gümrük işlemleri sırasında veya bu işlemlerle bağlantılı kabahat işlenmesi halinde görev ve sorumluluk kural olarak gümrük idaresine aittir.

Yukarıda belirtildiği üzere Danıştay 10. Dairesinin 20/2/2018 tarihli Kararında serbest dolaşıma girişte bandrol ücretinin alınmaması veya noksan alınması halinde ithalat vergilerine ilişkin noksanlıklara uygulanan esaslara göre idari para cezası kesilmesi yönündeki düzenleme, bandrol ücreti, Gümrük Kanunundaki “diğer eş etkili vergiler ve mali yükler” kavramı içinde yer almaması ve düzenleme yapma yetkisinin kanuni dayanaktan yoksun

olması nedeniyle hukuka aykırı bulunmuştur. Gümrük Kanununa göre ithal eşyasına ilişkin mali yükümlülükler de dahil tüm işlemlerin yerine getirilmesi bakımından bunlara ilişkin gümrük beyanının tam ve zamanında yapılması zorunludur (GK, m.4; 74; 234). Bu nedenle tarife, kıymet ve miktara ilişkin hususlara aykırılıktan kaynaklanan ihlalin hareket unsuru beyana aykırılıktır. Beyana aykırılık ise, bandrol ücretine ilişkin de olsa, ilk başta ve esas olarak gümrük mevzuatına ve gümrük idaresine karşı işlenmiştir ve dolayısıyla kabahatin mağduru ve muhatabı gümrük idaresidir. Ayrıca bandrol ücretinin tam ve zamanında ödenmeden gümrük idaresine beyanda bulunulması, matrahına girdiği özel tüketim vergisine ve katma değer vergisine ilişkin tahakkuk düzenini de bozmaktadır. Bu bağlamda gümrük vergileri kapsamında değerlendirdiğimiz bandrol ücretine ilişkin kabahatin kanuni dayanağını TRT Gelirleri Kanununda değil Gümrük Kanununda aramak doğru olacaktır. TRT Gelirleri Kanununda düzenlenen kabahat “cihazları bandrolsüz veya etiketsiz satmak” şeklinde tanımlanmıştır (m.6/1). Dolayısıyla ortada beyana aykırılık ve bandrolsüz satış yapmak şeklinde iki ayrı ihlal vardır ve ithalatçı ve satıcı farklı kişiler olabileceğinden, farklı failler veya ceza muhatapları da söz konusu olabilmektedir.

Mali yükümlülük getirenler de dahil, bir kanunda Cumhurbaşkanının (Bakanlar Kurulunun) o kanun hükümlerinin yürütülmesine ilişkin genel bir yetkisi vardır ve bu yetki ilgili kanunun yürütme hükmünde belirtilmektedir. Ayrıca ve açıkça yetkilendirme olmasa bile, Cumhurbaşkanı, genel olarak, kanuna dayanmak, ona aykırı olmamak ve uygulanmasını sağlamak şartlarıyla gerekli işlemleri yapma yetkisi vardır (Gözler, 2005). Bu nedenle 2015/7757 sayılı Kararda dayanak olarak gösterilmemiş olsa gümrük idaresince ödenme durumu denetime tabi tutulan bandrol ücretine ilişkin ihlaller bakımından kanuni dayanağı TRT Gelirleri Kanununda değil Gümrük Kanununda aramak doğru olacaktır.

6. SONUÇ

TRT Kurumunun gelirleri arasında yer alan ve TRT Gelirleri Kanunuyla düzenlenen bandrol ücretinin önemli bir bölümü, konusu olan cihazların ithalinde tahsil edilmektedir. Bandrol ücretinin bu yönü, niteliği ve gümrük vergileri içerisindeki durumu ve cezalandırma rejimi açısından farklı hukuki değerlendirmelere konu olmaktadır.

Gümrük Kanununa dayanan gümrük mevzuatı, mali konular yanında;

ekonomi, sağlık, tüketici güvenliği, fikri mülkiyet hakları ile çevrenin ve canlı türlerinin korunması bakımından oldukça önemli düzenlemeler içermektedir. Bu düzenlemelerin önemli bir kısmı gümrük vergileri ile diğer kamu alacaklarına ilişkindir. Gümrük Kanunu uyarınca (m.4) gümrük düzeni içinde bir mali yükümlülüğün yerine getirilmesinin zorunlu olduğu hallerde o mali yükümlülüğün gümrük mevzuatının bir parçası ve düzenleme konusu olduğu kabul edilmelidir. Diğer bir ifadeyle, nasıl Vergi Usul Kanunu kapsamına giren bütün mali yükümlülükler için genel ve çerçeve kanun niteliği taşıyorsa; Gümrük Kanunu da kapsamına giren mali yükümlülükler için aynı niteliktedir. Bu yaklaşım uygulamada birlik sağlanması, işlem maliyetlerinin azaltılması ve zamandan tasarruf edilmesi bakımından da gereklidir. Bu bağlamda TRT bandrol ücretinin gümrük vergileri kapsamında kabul edilmesinin hukuki ve pratik sonuçları mutlaka göz önünde bulundurulmalıdır.

Gümrük işlemleriyle ilgisi nedeniyle denetimi gümrük idaresine bırakılan düzenlemelerden kaynaklanan kabahatlere idari yaptırım uygulama yetkisinin de gümrük idaresinde olmalıdır. Bu noktada TRT Gelirleri Kanununda, ithalde alınan bandrol ücreti için Vergi Usul Kanunu hükmüne (m.2) benzer bir düzenlemeye yer verilerek, gümrük idarelerince tahsil edilmesi halinde Gümrük Kanununa tabi olduğunun belirtilmesi, gümrük vergileri ve kabahatlerine ilişkin kanunilik bakımından belirsizliği giderecektir. Bandrol uygulamasının gümrük düzeninden çıkarılarak tamamen satış esaslı bir iç ticaret düzenlemesi yapılması da alternatif bir çözüm olarak değerlendirilmelidir.

KAYNAKÇA

Akçaoğlu, E. (2016). *TRT Payının Hukuki Niteliği*. Erişim Adresi: <https://www.akcaoglu.com/2016/04/02/trt-payinin-hukuki-niteliği-hakkında/> Erişim Tarihi: 10.3.2020

Aksoy, Ş. (1998). *Kamu Maliyesi*, 3.bs. İstanbul: Filiz

Başaran, F. (1998). Anayasa Temelinde “Benzeri Mali Yükümlülük” Kavramı. *Vergi Sorunları Dergisi*. 118, 114-133

Çavuş, A. (2019). *Bandrol Ücreti ve TRT Enerji Payında Vergiyi Doğuran Olay* Erişim Adresi: <https://abdullahcavus.com.tr/8665-2/> Erişim Tarihi: 27.12.2019

Çavuş, A. (2019). *Gümrüklerde Maktu TRT Bandrol Ücreti Uygulaması*. Erişim Adresi: <https://abdullahcavus.com.tr/gumruklerde-maktu-trt-bandrol-ucreti-uygulaması-abdullah-cavus-trt-strateji-uzmani/> Erişim Tarihi: 27.12.2019

Çavuş, A. (2019). *TRT Bandrol Ücreti Gelirlerinde Vergilendirme Süreci (Tarih, Tebliğ, Tahakkuk, Tahsilat)* Erişim Adresi: <https://abdullahcavus.com.tr/trt-bandrol-ucreti-gelirlerinde-vergilendirme-sureci-tarhtebliğ-tahakkuk-tahsilat-abdullah-cavus-e-vergi-mufettisi27-07-2019/> Erişim Tarihi: 27.12.2019

Çavuş, A. (2019). *TRT Gelirlerinin Kamu Gelirleri Sınıflandırmalarındaki Yeri* Erişim Adresi: <https://abdullahcavus.com.tr/trt-gelirlerinin-kamu-gelirleri-siniflandirmalarındaki-yeri-abdullah-cavus-e-vergi-mufettisi/> Erişim Tarihi: 27.12.2019

Çavuş, A. (2019). *TRT İdari Para Cezalarında Kabahatler Kanunu Uygulamaları*. Erişim Adresi: <https://abdullahcavus.com.tr/trt-idari-para-cezalarında-kabahatler-kanunu-uygulamaları-abdullah-cavus-e-vergi-mufettisi/> Erişim Tarihi: 27.12.2019

Çelik, B. (1999). *İthalde Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku*. Ankara: İmaj

Çiçek, H. G. ve Atalay, O. (2017). Gümrük İdarelerinde Eş Etkili Vergiler ve Fonların Tahsili, Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri. *Gümrük & Ticaret Dergisi*, 4(10), 15-24

Edizdoğan, N. (2008). *Kamu Maliyesi*. Bursa: Ekin

Egeli, H. (2013). *Parafiskalite ve Parafiskal Yükümlülükler*, 3. Bs. İzmir: Altın Nokta

Eraslan, Y. ve Üstün, Ü. S. (2018). İdare ve Vergi Mahkemeleri Arasında Çıkan Görev Uyuşmazlıkları ve Çözümünde Esas Alınan Ölçütler. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 26(2), 149-187

Gelir İdaresi Başkanlığı (2015). 07.08.2015 tarihli ve 39044742-010.01-73195 sayılı Özelge, Erişim Adresi: <https://www.gib.gov.tr/taxonomy/term/83625> Erişim Tarihi: 21.2.2020

Gerçek, A. (2013). *Türk Mali Hukukunda Teminat Kurumu*. Ankara: Seçkin

Gerçek, A. (2015). *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*. 4. Bs. Bursa: Ekin

Gök, A. (2015). *Gümrük Vergileri Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Celal Bayar Üniversitesi, Manisa

Gözler, K. (2000). *Bakanlar Kurulu*, Erişim Adresi: <http://www.anayasa.gen.tr/bakanlarkurulu.htm> Erişim Tarihi: 05.03.2020

Gültekin, R. (2008). *Türkiye’de Dış Ticaretten Alınan Vergiler ve Eş Mali Yükümlülükler*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Trakya Üniversitesi, Edirne

Gültekin, R. (2019). *Gümrük Kabahatleri : (Hukuki Analizi, Sorunlar ve Çözüm önerileri)*. Ankara: Gazi Kitapevi

Gültekin, R. (2019a). Son Düzenlemeler Işığında Türkiye’ye Posta-Kargo Taşımacılığı Yoluyla Eşya İthalatı, *XIII. Uluslararası Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Kongreler Serisi*, 5-6 Ekim 2019’da Tekirdağ’da sunulan bildiri.

Hacıköylü, C. (2014). İthalat Sırasında Ödenen Vergiler ve Diğer Mali Yükümlülükler: Türkiye ve Cep Telefonu İthalatı. *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(1), 21-36

Hafizoğulları, Z. ve Tarakçıoğlu, A. A. (1998). Nasıl Bir TRT ve Bir Kamu Tüzel Kişisi Olarak TRT’nin Özerkliği ve Tarafsızlığı Meselesi. https://doi.org/10.1501/Hukfak_0000000642

İçel, K. (1975). Türkiye’de Radyo-Televizyon Rejimi. İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası. 41(3-4), 121-144

Kalkınma Bakanlığı (2014). *Kamu İşletmeciliği (Özel İhtisas Komisyonu Raporu)*. Ankara: Kalkınma Bakanlığı Yayınları

Kaneti, S. (1989). *Vergi Hukuku*, 2. Bs. İstanbul: Filiz

Kaplan, R. (2012). Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında “Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunmasına Katkı Payı”nın Vergi, Resim, Harç Benzeri Mali Yükümlülük Niteliğinin Değerlendirilmesi. *E-Yaklaşım*. Erişim Adresi: <https://www.ozdogrular.com/v1/content/view/20142/> Erişim Tarihi: 05.02.2020

Karakoç, Y. (2016). *Vergi Hukuku Uygulamaları*. 2. Bs. Ankara: Yetkin

Karakoç, Y. (2017). *Genel Vergi Hukuku*. Ankara: Yetkin

Nadaroğlu, H. (1974). *Kamu Maliyesi Teorisi*. İstanbul: Sermet

Oktar, S. A. (1997). Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler, Ek Mali Yükümlülükler ve Bir Totolojik Düzenlemenin Analizi. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*. 37, 155-189

Oktar, S. A. (2018). *Türk Vergi Sistemi*. 2.bs. İstanbul: Türkmen

Öner, E. (2017). *Türk Vergi Sistemi*. 8.bs. Ankara: Seçkin

Öz, E. (2008). *Dış Ticarete Ulusal ve Uluslararası Vergilendirme*. Adana: Nobel

- Pehlivan, O. (2006). *Kamu Maliyesi*. Trabzon: Derya
- Saygılıoğlu N. ve Akçin R. (2018). *Dış Ticaret ve Gümrük-Teori, Mevzuat, Uygulama*. Ankara
- Saygılıoğlu, N. (2018). Ekonomi ve Hukuk Bağlamında Vergilerin Konumu ve Gümrük Vergilerinin Durumu. *Maliye Araştırmaları -2 içinde* (s.95-117), Bursa: Ekin
- Selen, U. (2017). *Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi*. 9. Bs. Bursa: Ekin
- Susam, N. (2015). *Kamu Maliyesi*. İstanbul: Beta.
- Şahin, M. (2019). *Gümrük Vergileri*. Ankara: Gazi
- Takım, A., İmamoğlu, İ. K. ve Naktiyok, Y. (2018). *Dış Ticaret İşlemleri-Kavram, Teori, Politika ve Uygulama*. Bursa: Ekin
- Ticaret Bakanlığı (2015). *TRT Bandrolleri Hakkında Genelge*. Erişim Adresi: <https://kms.kaysis.gov.tr/Home/Kurum/24308261> Erişim Tarihi: 25.02.2020
- Ticaret Bakanlığı (2020). Kaçakçılıkla Mücadele Verileri. Erişim Adresi: <https://ticaret.gov.tr/istatistikler/bakanlik-istatistikleri/gumruk-istatistikleri/kacakcilikla-mucadele-verileri>. Erişim Tarihi: 10.3.2020
- Ticaret Bakanlığı (2020). *Vergi Türüne Göre Tahsil Edilen Gümrük Vergileri*. Erişim Adresi: <https://ticaret.gov.tr/istatistikler/bakanlik-istatistikleri/gumruk-istatistikleri/dis-ticaret-verileri> Erişim Tarihi: 10.3.2020
- Tuncer, D. (2007). Vergi Tekniği Açısından Gümrük Vergisinin Değerlendirilmesi. (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Uludağ Üniversitesi, Bursa
- Türkiye Radyo-Televizyon Kurumu (2017). *Türkiye Radyo Televizyon Kurumu 2016 Faaliyet Raporu*. Ankara: TRT
- Üyümez, M. E. ve Gültekin, R. (2016). Gümrük Denetimi: Türkiye Uygulamalarının Analizi. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 8(14), 343-365
- Yercı, C. (2019). *Gümrük Hukuku ve Davaları*. Ankara: Seçkin
- Yılmaz, G. ve Biyan, Ö. (2016). Vergi Hukukunda Bir Belirsizlik: “Benzeri Mali Yükümlülük” Kavramı ve Bu Kavram Açısından Bakanlar Kuruluna Verilen Yetkilerin Değerlendirilmesi. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. 38(2), 335-360
- Yumuk, H. (2017). *Gümrük Hukukunda Zorunlu İdari İtiraz. Yedinci Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu* bildiri kitabı (s.173-224). Ankara: Yetkin
- Yüce, M. ve Çelikkaya, A. (2016). Örnek Uygulamalarla Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları. Bursa: Dora