

**T. C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**GÜMRÜK VERGİLERİNDE EK TARHİYAT VE
UZLAŞMA**

GÜVEN YILDIZ

2501130661

TEZ DANIŞMANI

Doç. Dr. BEKİR MAHMUT KAŞIKÇI

İstanbul - 2016



T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MÜDÜRLÜĞÜ



YÜKSEK LİSANS
TEZ ONAYI

ÖĞRENCİNİN;

Adı ve Soyadı : GÜVEN YILDIZ Numarası : 2501130661
Anabilim Dalı / Anasanat Dalı / Programı : MALİ HUKUK Danışmanı : DOÇ. DR. MAHMUT KAŞIKCI
Tez Savunma Tarihi : 15.01.2016 Saati : 14.00
Tez Başlığı : GÜMRÜK VERGİLERİNDE EK TARHIYAT VE UZLAŞMA

TEZ SAVUNMA SINAVI, İÜ Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 36. Maddesi uyarınca yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin **KABULÜ'NE** OYBİRLİĞİ / GYÇOKLUĞUYLA karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATI (KABUL / RED / DÜZELTME)
1-PROF. DR. S. ATEŞ OKTAR		Kabul
2-PROF. DR. BİNHAN ELİF YILMAZ		Kabul
3-PROF. DR. GÜLSEN GÜNEŞ		Kabul
4-DOÇ. DR. MAHMUT KAŞIKCI		Kabul
5-YRD. DOÇ. DR. YASEMİN TAŞKIN		Kabul

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATI (KABUL / RED / DÜZELTME)
1-PROF. DR. BİLLUR YALTI		
2-YRD. DOÇ. DR. RECEP EMRE ERİÇOK		

ÖZ

GÜMRÜK VERGİLERİNDE EK TARHİYAT VE UZLAŞMA

Güven YILDIZ

Gümrük uyuşmazlıklarında, gümrük idaresi ile yükümlünün karşı karşıya geldiği konular, genellikle verginin alınmak ya da ödenmemek istenilmesi veya da az tutarda ödenmek istenilmesinden ortaya çıkmaktadır. İdare vergiyi almak isterken vergiyi ödemesi istenilen yükümlü ise ödememek ya da daha az miktarda ödemek istemektedir. İdare ile yükümlü arasındaki uyuşmazlıklar uzun sürede bitmekte ve bu durumda idare vergi alacağını zamanında tahsil edememekte, mükellef de para ve zaman kaybetmektedir.

Gümrük uyuşmazlıkları nedeniyle gerek gümrük idareleri gerekse de yargı organları üzerinde oluşan iş yükünün fazlalığı nedeniyle uyuşmazlıkların idari aşamada çözümüne ilişkin gümrük uzlaşma mekanizması ortaya çıkmıştır. Gümrük uzlaşma müessesesi, uyuşmazlığı yargıya taşımadan hemen sonuçlandırma ve alacağı tahsil etme amacına yönelik barışçıl bir idari çözüm yoludur.

Çalışmamız üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde, ithalat/ihracat vergisi, eş etkili diğer vergiler ve mali yükler gibi dış ticarete ödenen vergilerin kapsamı ve çerçevesi incelenmiştir. İkinci bölümde, dış ticarete ödenen vergiler ile ek tahakkukların gümrük idaresinde ki vergilendirme süreci ele alınmıştır. Üçüncü ve son bölümde ise, bu süreçte yaşanan sorunların çözümüne yönelik olarak uzlaşma müessesesi ve karşılaşılan eksiklikler ile diğer çözüm yöntemleri incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Gümrük, Vergi, Uyuşmazlık, Tahakkuk, Uzlaşma

ABSTRACT

ADDITIONAL ASSESSMENT AND SETTLEMENT AT CUSTOM TAXES

Güven YILDIZ

In customs conflicts, the issues which customs administration and obligor face are generally arisen by taking tax and either not paying it or asking to pay it less. The administration wants to collect the tax and the obligor that is wanted the tax asks not to pay it or to pay with less amounts. The conflicts in between the administration and obligor are finished in a long time and in this case, the administration doesn't collect the tax lien in due time, obligor loses money and time.

The reasons as the workload of either customs administration or courts regarding customs disputes arised customs settlement mechanisms of dispute solution at administrative level. The customs settlement procedure is a commonly utilized administrative solution that aims to provide immediate resolution without resorting to court and revenue collection.

The our study consists of three main chapters. In the first chapter, a conceptual framework and content are given to taxes payable on the foreign trade such as import/export duty, fiscal charges and other taxes. Secondly, in customs administration the process of taxation that taxes payable on the foreign trade and additional assessment are discussed. In the third and the last chapter, are examined settlement procedures and that run into lacks and the other solution methods as solution for the problems in this process.

Key Words: Customs, Tax, Conflict, Verification, Settlement

ÖNSÖZ

Kamu harcamalarının karşılanması açısından vergi gelirlerinin tahsil edilmesi kadar bu gelirlerin zamanında tahsil edilmesi de önemlidir. Kamu hizmetlerinin devamlı ve sağlıklı bir biçimde yerine getirilmesi ile doğrusal bir bağlantı içine girmiş olan kamu alacaklarının zamanında tahsil edilmesi kadar bu tahsil sürecinin devlet açısından en az maliyetle tamamlanması da oldukça önemlidir. Bu açıdan bakıldığında sonradan tespit edilen alacaklara ilişkin olarak yükümlüler ile devlet arasında ortaya çıkan ihtilafların çözümü konusu kamu alacaklarının tahsili açısından büyük önem arz etmektedir.

Yükümlülerce gümrük idarelerine yapılan beyan ile gümrük idaresince yapılan tespit sonucunda belirlenen veya gümrük idaresince tespit edilmesinden önce beyan sahibince bildirilen farklılıklara ilişkin tebliğ edilen gümrük vergileri alacakları ile bu alacaklara bağlı olarak öngörülen cezaların tümü gümrük idaresince Gümrük Kanunu 197'nci madde kapsamında yapılan ek tahakkuk işlemleridir. Vergi hukukunda tahakkuk ifadesi, tarh ve tebliğ edilen verginin ödenmesi gereken safhaya gelmesini, yani kısaca tam olarak ifade etmese de vergi borcunun kesinleşmesini ifade etmektedir. Ancak, gümrük idaresince çıkartılan ek tahakkuklar ile buna bağlı cezalar uzlaşma sonucunda anlaşılan rakamlar üzerinde kesinleşmektedir. Dolayısıyla, ortaya çıkan ek tahakkuk ifadesi ve sürecinin, aslında ödenecek kamu alacağının hesaplanmasını ve bu alacağın miktar itibariyle tespit edilmesini ifade eden tarh işlemi olarak değerlendirilmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır. Kısaca ifade etmek gerekirse, gümrük mevzuatı çerçevesinde ek tarhiyat yerine ek tahakkuk teriminin kullanılması bu açıdan bakılınca tartışmalı olmaktadır.

Bununla birlikte, kamu alacaklarından biri olan gümrük vergileri ile ilgili ortaya çıkan uyuşmazlıkların nitelikleri, çözüm yolları ve sonuçları ise diğer vergi uyuşmazlıklarından farklılık göstermekte olup verginin yapısından kaynaklanan teknik farklılıklar bulunmaktadır. Bu açıdan, gümrük uyuşmazlıkları idari aşamada

veya yargı aşamasında çözümlenebilmekte olup idari aşamada çözüm yolları; itiraz ve uzlaşmadan oluşmaktadır.

Gümrük Kanunu'nun 244'üncü maddesinde 25/02/2011 tarih ve 27857 sayılı Mükerrer R.G.'de 6111 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile Gümrük Kanunu kapsamında kamu alacaklarının uzlaşmaya konu edilebilmesinin kanuni dayanağı sağlanmış ve bu maddeye dayanılarak 27/08/2011 tarihli ve 28038 sayılı R.G.'de Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği yayınlanmış ve 31/08/2011 tarihi itibarıyla uygulama yürürlüğe girmiştir. Ancak, gerek gümrük mevzuatı içerisinde yer alan gümrük uzlaşması kurumunun yeni uygulanmaya başlanması gerekse gümrük vergilendirme sürecinin kendine has yapısı yeni sorunlar ortaya çıkmasına sebep olmuştur.

Bu çalışmamızda, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergilendirme sürecinden farklı olan Türk Gümrük Sisteminde ki normal vergilendirme süreci, yapılan denetlemeler sonucunda sonradan ortaya çıkan ek tahakkuklar ve bunlardan kaynaklanan idari para cezalarına ilişkin vergilendirme sürecine detaylıca bakılacak olup ayrıca, yukarıda bahsedilen "ek tahakkuk" ve "ek tarhiyat" ifadelerinde ki tartışmalı husus aydınlatılmaya çalışılacaktır. Ayrıca, gümrük uzlaşma müessesinin henüz çok yeni olması ve bu hususta özellikle uygulamada yaşanan sorunlara ilişkin başvurulabilecek kaynakların sınırlı sayıda olmasına istinaden, yükümlüler tarafından başvuru bu uygulamaya dair yaşanabilecek sorunların çözümüne ilişkin gerekli mevzuat açıklamaları yapılacaktır.

Son olarak; yüksek lisans eğitimim süresince yapmış olduğum çalışmalar ve meslek hayatım neticesinde edindiğim bilgi birikimiyle oluşturduğum bu tezim nedeniyle, bana her zaman yol gösterici ve öğretici yönde yardımcı olan başta tez danışmanım ve sayın hocam Doç. Dr. B. Mahmut KAŞIKÇI olmak üzere tüm değerli hocalarıma ve çok kıymetli eşim ile tez sürecinde ilgilenemediğim ikiz çocuklarıma teşekkür eder; incelememin özellikle uzlaşmaya ilişkin gümrük işlemlerinde yaşanan sorunlara cevap getirmesini ve ileride bu alanda çalışma yapacak araştırmacılara faydalı olmasını dilerim.

İÇİNDEKİLER

ÖZ	i
ABSTRACT.....	iv
ÖNSÖZ	v
İÇİNDEKİLER	vii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	x
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK GÜMRÜK VERGİLERİ

1.1. Kavramsal Açıklamalar.....	4
1.1.1. Gümrük Kavramı.....	4
1.1.2. Gümrük Vergileri Kavramı	5
1.1.3. İthalat ve İhracat Vergileri Kavramı	8
1.2. Dış Ticarete Alınan Gümrük Vergileri	10
1.2.1. Gümrük Vergisi	11
1.2.2. İthalatta Alınan KDV	18
1.2.3. İthalatta Alınan ÖTV	21
1.2.4. İlave Gümrük Vergisi	23
1.2.5. Tek ve Maktu Vergi	24
1.2.6. Damga Vergisi.....	26
1.2.7. Dahilde İşleme Rejimi Kapsamında TEV	28
1.2.8. Anti-damping ve Anti-sübvansiyon Vergisi.....	29
1.2.9. Toplu Konut Fonu (Tarım Payı).....	31
1.2.10. Destekleme Fiyat İstikrarı Fonu	32
1.2.11. Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu	33
1.2.12. Tütün Fonu	35
1.2.13. Ek Mali Yükümlülük.....	36
1.2.14. Çevre Katkı Payı	37
1.2.15. TRT Bandrolü.....	38
1.2.16. Kültür Fonu	39

İKİNCİ BÖLÜM
GÜMRÜK VERGİLERİNDE VERGİLENDİRME SÜRECİ

2.1. Olağan Vergilendirme Süreci.....	41
2.1.1. VUK Kapsamında Vergilendirme Süreci.....	42
2.1.1.1. Tarh.....	43
2.1.1.2. Tebliğ.....	46
2.1.1.3. Tahakkuk	49
2.1.1.4. Tahsil	50
2.1.2 Gümrük Kanunu Kapsamında Vergilendirme Süreci	51
2.1.2.1. Tahakkuk	56
2.1.2.2. Tebliğ.....	60
2.1.2.3. Tahakkukun Kesinleşmesi	61
2.1.2.4. Tahsil	62
2.2. Gümrükte Sonradan Ortaya Çıkan Alacaklar	64
2.2.1. Ek Tahakkuk.....	65
2.2.1.1. Ek Tahakkukların Ortaya Çıkması	65
2.2.1.1.1. Cari İşlemlerde Gümrük Kontrolü	67
2.2.1.1.2. Basitleştirilmiş Usul Kapsamında Kontrol	68
2.2.1.1.3. İkinci Kontrol.....	70
2.2.1.1.4. Sonradan Kontrol	72
2.2.1.2. Ek Tahakkukların Tebliği	74
2.2.1.3. Ek Tahakkukların Kesinleşmesi	76
2.2.1.4. Ek Tahakkuka Konu Vergilerin Tahsili.....	77
2.2.1.5. Ek Tahakkuk ve Ek Tarhiyat Kavramları	79
2.2.2. İdari Para Cezaları	81
2.2.2.1. Gümrük Kanunu Kapsamında Kesilen Cezalar.....	81
2.2.2.1.1. Vergi Kaybına Neden Olan İşlemlere Uygulanacak Cezalar	85
2.2.2.1.2. Usulsüzlüklere İlişkin Cezalar	93
2.2.2.2. Dış Ticaretin Düzenlenmesine Hakkında Kanun Kapsamı Cezalar	95
2.2.2.3. KDV Kanunu ve ÖTV Kanunu Kapsamında Kesilen Cezalar	96

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GÜMRÜK İHTİLAFLARININ ÇÖZÜM YÖNTEMLERİ

3.1. Gümrük Uzlaşma Müessesesi.....	99
3.1.1. Genel Olarak Uzlaşma Kavramı.....	102
3.1.2. Uzlaşmaya Konu Olabilecek Alacaklar	105
3.1.3. Uzlaşma Komisyonlarının Teşkili ve Yetkisi	119
3.1.4. Başvurunun Şekli, Süresi, Usulü ve İncelenmesi.....	121
3.1.5. Uzlaşma Görüşmelerinde Bulunabilecek Kişiler, Davet ve Erteleme.....	128
3.1.6. Uzlaşma İşlemlerinin Süresi.....	131
3.1.7. Uzlaşmanın Sonuçları.....	132
3.1.8. Uzlaşma Kurumuna Getirilen Eleştiriler	136
3.1.8.1. Uzlaşmanın Genel Olarak Olumlu Yönleri	136
3.1.8.2. Uzlaşmanın Genel Olarak Olumsuz Yönleri	140
3.1.8.2.1. Verginin Yasallığı İlkesine Aykırılığı Sorunu.....	140
3.1.8.2.2. Vergilemede Eşitlik İlkesine Aykırılığı Sorunu	141
3.1.8.2.3. Komisyon Yetkilerinin Bir Sınırının Olmaması Sorunu	144
3.1.8.2.4. Bir Tür İndirim Mekanizmasına Dönüşmesi Sorunu.....	145
3.1.8.2.5. Vergi İnceleme Sonuçlarının Etkisizliğine Yol Açması Sorunu	146
3.1.8.2.6. Vergi Yargısının Etkinliğinin Azalmasına Yol Açması Sorunu	147
3.1.8.2.7. Diğer Genel Eleştiriler	148
3.2. Gümrük İdarelerine İtiraz.....	151
3.3. Yargı Yoluna Başvurma.....	154
SONUÇ	158
KAYNAKÇA.....	166

KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB	: Avrupa Birliği
A.e.	: Aynı Eser
a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
A.y.	: Aynı Yer
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
BİLGE	: Bilgisayarlı Gümrük Etkinlikleri Yazılımı
DİR	: Dâhilde İşleme Rejimi
DFİF	: Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu Kesintisi
E-Tebliğat	: Elektronik Ortamda Tebliğat
GK	: Gümrük Kanunu
GTB	: Gümrük ve Ticaret Bakanlığı
GTİP	: Gümrük Tarife ve İstatistik Pozisyonu
GUY	: Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği
GÜVAS	: Gümrük Veri Ambar Sistemi
GY	: Gümrük Yönetmeliği
İYUK	: İdari Yargılama Usul Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KKDF	: Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
R.G.	: Resmi Gazete
SBE	: Sosyal Bilimler Enstitüsü
TCMB	: Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
TEV	: Telafi Edici Vergi
TKF	: Toplu Konut Fonu
TRT Bandrolü	: Türkiye Radyo Televizyon Kurumu Bandrolü
v.b.	: Ve Benzeri
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Devletin toplumsal düzeni sağlayabilmesi ve üzerine düşen görevleri yerine getirmesi gerekmekte olup devletin bu görevleri yerine getirebilmesi için gelirlere ihtiyacı vardır. Devlet bu gelirleri vergiler ve diğer gelirler şeklinde toplamakta ve daha sonra topladığı gelirleri kamu hizmetlerine harcamaktadır. Devlet gelirleri içinde yer alan gümrük vergilerinin ilk çağ medeniyetlerine dayandığı düşünülmekle birlikte; dünyadaki ilk gümrük vergisi uygulamasının Roma İmparatorluğu'na limanlardan geçen eşyalara uygulandığı kabul edilmektedir. Gümrük vergileri, yerli sanayiye korumak amacıyla serbest dış ticarete getirilen önemli bir kısıtlama türü olup, dış ticarete müdahale amacıyla kullanılmış geleneksel, klasik ve en eski ekonomi politikası aracı olmakla birlikte ayrıca devlete gelir sağlama aracıdır.

Gümrük vergilerinin devlet bütçesine katkıları yönüyle bakıldığında, bu vergilerin ülkeler için daima kolay ve güvenilir bir gelir kaynağı olduğu açıktır. Diğer vergiler genellikle yurtiçinde geniş bir örgüt kurulmasını ve çok sayıda mükellefin izlenerek denetlenmesini gerektirdiği halde ithalatta alınan gümrük vergileri ülkeye mal giriş çıkışlarının yapıldığı az miktarda kapıda, sınırlı sayıda mükellefin izlenmesiyle elde edilebilmektedir.

Türk Gümrük Sisteminin uygulanması temel olarak 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'na dayanmaktadır. Bununla birlikte, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 2'nci maddesinde *“Gümrük ve Tekel İdareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu kanuna tabi değildir”* hükmüne yer verilmiş olup bu yönüyle GK, gümrük işlemlerinden alınan vergi, resim ve diğer yükümlülükler bakımından hem genel hem de özel hükümler içeren kendine özgü bir kanun niteliğindedir. Diğer bir ifadeyle, GK'da vergilendirmeye ilişkin usul ve ilkelerin yer alması, GK'yı VUK gibi usul kanunu noktasına taşımıştır. Bu nedenle, gümrük vergisi VUK kapsamı dışında kalan ve diğer kamu kuruluşları tarafından yönetilen ve tahsil edilen vergiler sınıfına tabidir.

Diğer taraftan, “gümrük vergileri” ile “gümrük vergisi” ibareleri aynı manaya gelmemekte olup “gümrük vergisi” gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihte yürürlükte olan gümrük tarifesinde yer alan oran ve esaslara göre hesaplanan tek bir vergiyi ifade etmekteyken; “gümrük vergileri” deyimi, gümrük vergisi de dâhil olmak üzere, ithalat ve ihracat esnasında alınan tüm vergi ve mali yükleri barındıran oldukça geniş bir kavramdır. Dolayısıyla “gümrük vergileri” deyimi, ilgili mevzuat uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümünü, dolayısıyla eşyanın ithalinde veya ihracatında ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükümlülükleri belirtmek üzere kullanılmaktadır.

GK’da vergilendirmeye ilişkin usul ve ilkelerin yer alması, VUK kapsamında Türk Vergi Hukukunda uygulanan vergilendirme sürecinin Türk Gümrük Sistemi açısından GK kapsamında terminolojik farklılıkların olması sonucunu ortaya çıkartmıştır. Bununla birlikte, yapılan denetlemeler sonucunda sonradan ortaya çıkan ek tahakkuklar ve bunlardan kaynaklanan idari para cezalarına ilişkin vergilendirme süreci VUK’da yer alan vergilendirme sürecinden farklı olan Türk Gümrük Sisteminde ki normal vergilendirme sürecine göre ayrıca farklılık arz etmektedir.

Yapılan denetlemeler sonucunda sonradan ortaya çıkan ek tahakkuklar ve bunlardan kaynaklanan idari para cezalarının cari kontrol denilebilecek eşyanın gümrüklü sahadan çıkarılarak yükümlüye tesliminden önce veya eşyanın gümrüklü sahadan çıkarılmasından sonra ki “Basitleştirilmiş Usul Kapsamında Kontrol”, “İkinci Kontrol” ve “Sonradan Kontrol” sonucunda ortaya çıkabilmesi mümkündür.

Gümrük yükümlüsü tarafından, sonradan ortaya çıkan ek tahakkuklar ve bunlardan kaynaklanan idari para cezalarıyla ilgili olarak ortaya çıkan uyuşmazlığın kalkması için alternatif çözümler ortaya konulmuş olup bunlardan biri de, gümrük mevzuatına daha sonra dâhil edilen uzlaşma müessesidir.

Uzlaşma müessesesi, ilk olarak 1963 yılında Türk Vergi Sistemine girmiş olmakla birlikte, VUK’un yukarıda belirtilen 2’nci maddesi hükmünü istinaden

gümrük idaresince kullanılmamıştır. Ancak, GK'nın 244'üncü maddesinde 25/02/2011 tarih ve 27857 sayılı Mükerrer R.G.'de 6111 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile GK kapsamında kamu alacaklarının uzlaşmaya konu edilebilmesinin kanuni dayanağı sağlanmış ve böylece yükümlülerin iç vergilerde olduğu gibi gümrük idaresince tahsil edilen vergiler için de uzlaşma imkânından yararlanabilmesinin önü açılmıştır.

Dış ticarete alınan gümrük vergileri, söz konusu gümrük vergilerinin ve sonradan ortaya çıkan alacakların vergilendirme süreci ile gümrük uzlaşma müessesesi özelinde gümrük idaresinde ortaya çıkan ihtilafların çözüm yöntemlerinin değerlendirildiği bu çalışmamız, üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, gümrük kavramı, gümrük vergisi ve gümrük vergileri ayrımı, ithalat ve ihracat vergilerinin tanımı ile en son bölümde işlenecek olan uzlaşmaya konu ek tahakkukların daha iyi anlaşılabilmesi için genel olarak dış ticarete alınan gümrük vergileri üzerinde durulacaktır.

İkinci bölümde, GK kapsamında Türk Gümrük Sisteminde ki vergilendirme sürecinin, VUK kapsamında Türk Vergi Hukukunda uygulanan vergilendirme sürecinden farklı olmasından bahisle VUK kapsamında ve GK kapsamında normal vergilendirme süreci ile yine en son bölümde işlenecek olan uzlaşma konusu gümrükte sonradan ortaya çıkan alacakların ortaya çıkması ve bu alacaklara ilişkin vergilendirme süreci incelenecektir.

Çalışmamızın son bölümünde ise, sonradan ortaya çıkan ek tahakkuklar ve bunlardan kaynaklanan idari para cezalarıyla ilgili olarak ortaya çıkan uyuşmazlığın çözümüne ilişkin uzlaşma kurumu ile bu müessesenin çalıştırılmasında karşılaşılan eksiklik üzerinde durulacak olup ayrıca bu kurumun olumlu ve olumsuz yönleri detaylı olmak üzere bütün alternatif çözüm yöntemlerine ilişkin değerlendirmeler yapılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK GÜMRÜK VERGİLERİ

1.1. Kavramsal Açıklamalar

1.1.1. Gümrük Kavramı

“Lehçe-i Osmaniye” adlı kitapta “Gümrük” kelimesi, Rumca’dan alınmış ve emtiyaya ilişkin rüsumun idare mahallinin ismidir diye tanımlanmış ise de, “Gümrük” kelimesinin Rumca’dan alınmayıp, Latince’de ticaret manasına gelen “Commercium” kelimesinden alınmış olduğu anlaşılmaktadır. Gümrük vergilerinin ticaret eşyasından alınan bir vergi olduğu ve ticaret manasına gelen “Commercium” kelimesi ile uyumlu olduğu dikkate alındığında, ikinci tanımlama daha uygun olmaktadır.¹ Türk Dil Kurumu’nun Türkçe Sözlüğünde; “gümrük” kelimesine ilişkin “Bir ülkeye giren veya bir ülkeden çıkan mal ve eşya üzerinden alınan vergi.”, “Bu verginin alınması işiyle uğraşan devlet kuruluşu.” ve “Sınır kapılarında denetim ve gözetim işlerinin yapıldığı yer.” şeklinde tanımlara yer verilmiştir.² Dolayısıyla, “gümrük” kelimesi hem bir verginin adı hem bir örgütün kendisi hem de bir yer olarak değerlendirilmektedir.

Diğer bir tanımlamaya göre ise, ülkelerin değişik gerekçelerle kendilerine diğer ülkelerden gelen veya kendilerinden yabancı ülkelere giden eşyayı izleme ihtiyacı doğmasından bahisle “Gümrük İdaresi” veya kısaca “Gümrük” olarak adlandırılan örgütlenme şekliyle uluslararası mal hareketlerini izlediği hat ve bölgedir.³

“Gümrük” kelimesi hem soyut hem de somut olarak karşımıza çıkmakta olup bu açıdan sadece eşyanın ülkeye girişi veya çıkışında tahsil edilen verginin akımını

¹ <http://www.igmd.org>, 1 Temmuz 2015.

² <http://www.tdk.gov.tr>, 1 Temmuz 2015.

³ Cahit Gökçelik, **Gümrük ve Dış Ticaret Uygulamaları**, İstanbul, Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirliği ve Denetim Yayınları, 2009, s. 16.

biçimlendiren düzen ve vergiyi tahsil eden kurumun adı değil aynı zamanda da bir bölgenin adı olmaktadır. Keza, halk arasında yaygın olarak kullanılan eşyanın gümrüğe gelmesi, gümrük işlemi, gümrüksüz satış mağazası, gümrük idaresi gibi ifadeler yukarıda yapılan tespitleri doğrulamaktadır.⁴

1.1.2. Gümrük Vergileri Kavramı

Gümrük vergilerinin doğuşunun ilk çağ medeniyetlerine dayandığı düşünülmeyle birlikte; gümrük vergilerinin dünyadaki ilk uygulamasının, Roma İmparatorluğunda eşyanın limana girişi ve çıkışı sırasında iltizam usulüne benzer bir şekilde tahsil edilen “liman resmi”(portoria) ve limanlardan geçen eşyadan alınan “geçiş resmi”(droit de peage) olduğu kabul edilmektedir.⁵

Gümrük vergileri serbest dış ticarete getirilen önemli bir kısıtlama türü olup, tarih boyunca, tüm dünyada dış ticarete müdahale amacıyla kullanılmış geleneksel, klasik ve en eski ekonomi politikası aracıdır. Gümrük vergileri, dış ticarete müdahale özelliği nedeniyle etkili bir dış ticaret ve iktisat politikası aracı olduğu kadar; kamu geliri yaratıcı niteliği nedeniyle de eski bir maliye politikası aracıdır.⁶

Gümrük vergilerinde, yükümlünün ödediği vergiyi satacağı eşyanın fiyatına dâhil ederek vergiyi alıcıya yansıtabilmesi ve gümrük vergilerinin kim tarafından üstlenileceği ile vergiyi doğuran olayın ortaya çıkış zamanının kesin ve net olmaması, gümrük vergilerinin “dolaylı vergi” niteliğinde olduğunu göstermektedir.⁷ Diğer taraftan, harcama vergilerinin, gelirin ve servetin tüketim amacıyla elden çıkartılması,

⁴ Hava Eksilmez, **İthalatta Gümrük Muafiyetlerinin Hukuki, İktisadi, Mali Ve Sosyal Etkilerinin Analizi**, Gazi Üniversitesi SBE, Ankara, 2010, s. 3.

⁵ Fatma Sultan Kızılay, **Gümrük Vergilerinin Tahsilat Süreci, Yaşanan Sorunlar Ve Bir Çözüm Önerisi Olarak Uzlaşma Müesseseleri**, (Uzmanlık Tezi), Gümrük Müsteşarlığı, Ankara, 2011, s. 16.

⁶ Mehtap Ardıç, **Gümrük Vergilerinin Tahsili Ve Geri Verilmesi/Kaldırılması Sisteminin Türk Vergi Hukuku Ve AB Mevzuatı Çerçevesinde Karşılaştırmalı İncelenmesi, Sorunların Tespiti ve Çözüm Önerileri**, (Uzmanlık Tezi), Gümrük Müsteşarlığı, Ankara, 2011, s. 5.

⁷ Kızılay, **a.g.e.**, s. 6.

yani harcanması sırasında alınan vergiler olduğu dikkate alındığında gümrük vergileri harcama vergileri kavramına dahil edilebilmektedir. Hakeza bu verginin konusu, yapılan harcamalar olup verginin gerçek yükü aracı yükümlü tarafından, daha sonra fiyat mekanizması kullanılarak tüketiciye yansıtılmaktadır.⁸ Yine, gümrük vergileri bir defa alınan vergilerden olup⁹ KDV gibi genel tüketim vergisi özelliğini taşımakta¹⁰ ve harcamaların fiilen yapılması sırasında alınan ve harcama vergilerinden farklı olan özel satış vergilerinin özel bir kategorisi olarak ele alınabilmektedir.¹¹

Bütün bu açıklamalarla beraber, gümrük vergilerinin eşya üzerinden alınması, objektif karakterli olması, gümrüğe tabi eşyanın tahakkuk eden/edecek vergi ve varsa cezalarının karşılığında teminat hükmünde olması durumu söz konusu vergilerin “aynı vergi” niteliği olduğu sonucunu ortaya koymaktadır.¹²

Gümrük vergileri; gelir, kurumlar, motorlu taşıtlar veya emlak vergisi gibi belirli aralıklarla tekrarlanan periyodik ve düzenli bir vergi olmayıp dış ticarete konu eşyanın gümrüğe geldiği zaman bir defaya mahsus alınan objektif nitelikli bir vergidir. Dolayısıyla gümrük vergileri kişilere göre değil, verginin konusuna giren eşyaya yönelik uygulanmaktadır.¹³

Gümrük vergilerinin uygulanmasında en yaygın amaçlar; yapılan birlik anlaşmaları, devlete gelir sağlamak ve yerli sanayiye dış rekabetten korumaktır. Bu vergilerin, ülkelerin gelişmişlik düzeylerine göre, bütçe gelirleri içinde farklı oranlarda yer tutmakla birlikte dünya ticaretinin serbestleşmesi ile günümüzde mali önemini kaybettiğini söylemek mümkündür.¹⁴ Bununla birlikte, gelişmiş ülkelerde dış ticaretten alınan vergi gelirleri ile az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde dış

⁸ Nihat Edizdoğan, **Kamu Maliyesi**, 10. Baskı, Bursa, Ekin Kitabevi, 2008, s. 305.

⁹ Gökçelik, **a.g.e.**, s. 41.

¹⁰ Nurettin Bilici, **Türk Vergi Sistemi**, 34. Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi, 2014, s. 158.

¹¹ Özhan Uluatam, **Kamu Maliyesi**, 13. Baskı, Ankara, İmaj Yayınevi, 2014., s. 307.

¹² Kızılay, **a.g.e.**, s. 6.

¹³ Gökçelik, **a.g.e.**, s. 43.

¹⁴ Kızılay, **a.g.e.**, s. 8.

ticaretten alınan vergi gelirleri incelendiğinde, gelişmiş ülkelerde belirtilen vergi gelirlerinin, toplam vergi gelirlerine oranının daha düşük olduğu görülmektedir.¹⁵

Türk Gümrük Sistemi içerisinde ise “gümrük vergileri”, GK’nın 18/06/2009 tarih ve 5911 sayılı Kanun ile değiştirilmiş 3’üncü maddesinin 8/a bendinde “*ilgili mevzuat uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümü*” şeklinde tanımlanmaktadır.¹⁶ Dolayısıyla, en basit tanımlamayla, “gümrük vergileri” deyiimi, eşyanın ithali ve ihracına bağlı olarak uygulanan ithalat ya da ihracat vergilerinin tümünü yani bütün vergi ve mali yükümlülükleri belirtmek üzere kullanılmaktadır.¹⁷ Diğer taraftan, ülkemizde gümrük vergisi alanında “varış ülkesinde vergilendirme” ilkesi geçerli olduğundan yani bir ülke sınırından eşyanın ithal edilmesi sırasında gümrük vergisi alınması söz konusu olduğundan ihracat sırasında gümrük vergisi alınmamaktadır.¹⁸ Dolayısıyla, bu ilke gereğince ihraç edilen mal ve hizmetler vergiden arındırılmakta ve eşya ithal edileceği ülkede vergiye tabi tutulmaktadır.

“Gümrük vergileri” ile “gümrük vergisi” ibareleri aynı manaya gelmemekte olup “gümrük vergisi” gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihte yürürlükte olan gümrük tarifesinde yer alan oran ve esaslara göre hesaplanan tek bir vergiyi, “gümrük vergileri” deyiimi ise gümrük vergisi de dâhil olmak üzere, ithalat ve ihracat esnasında alınan tüm vergi ve mali yükleri kapsayan geniş bir kavramdır.

Ayrıca, gümrük vergilerinin tam olarak neler olduğuna dair Gümrükler Genel Müdürlüğü’nün 2013/39 sayılı Genelgesinde gümrük vergilerinin bir listesinin GUY’un 1 no.lu ekinde yer aldığı belirtilmiş olup uygulamada göz önünde

¹⁵ Thomas Baunsgaard, Michael Keen, “Tax Revenue and (or) Trade Liberalization”, (Çevrimiçi) <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2005/wp05112.pdf>, 5 Mayıs 2015.

¹⁶ Bendin değişiklikten önceki hali: “ ‘Gümrük vergileri’ deyiimi, yürürlükteki hükümler uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümü;” şeklinde idi.

¹⁷ Kaptan Kılıç, **Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları, Gümrük Kabahatleri ve Uygulanması**, Ankara, Grafiker Ofset, Kasım, 2009, s. 15.

¹⁸ Nevzat Saygılıoğlu, Adnan Gerçek, **Dış Ticaret ve Gümrük Kurallar, İşlemler ve Vergileme**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2007, s. 140.

bulundurulması gerektiği ifade edilerek gümrük vergileri daha somut olarak ortaya konulmaya çalışılmıştır. Ancak, dış ticaret, gümrük, kambiyo ve ekonomik mevzuatlarının dinamik olduğu ve gümrük vergilerinin sınırlarının da değiştiği dikkate alındığında gümrük vergilerinin bunlarla sınırlı tutmamak gerekmektedir.

1.1.3. İthalat ve İhracat Vergileri Kavramı

GK'nın 5911 sayılı Kanun ile değiştirilmiş 3'üncü maddesinin 9'uncu fıkrasında ithalat vergileri; eşyanın ithalinde ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri ve tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ithalatta alınacak vergiler ve diğer mali yükler şeklinde tanımlanmıştır.¹⁹

Bu tanımda yer alan;

- Ödenecek gümrük vergisi deyiminden, özel olarak gümrük vergisini;
- Diğer eş etkili vergiler deyiminden, özel kanunları uyarınca alınan KDV, ÖTV, dampinge karşı vergi ve TEV gibi vergileri;
- Mali yükler deyiminden ise ithalde tahsil olunan fonları anlamak, gereklidir.

Dolayısıyla, eş etkili vergiler ve mali yükler (vergilerin temel unsurları ve ceza uygulamaları bakımından özel kanunlarında yer alan hükümler dikkate alınmakla beraber) gümrük vergisi ile birlikte GK'nın usul ve şekle ilişkin hükümlerine tabi olmaktadır.²⁰ GK'da belirtilen “Gümrük Vergisi ile Diğer Eş Etkili Vergiler ve Mali Yükler” arasında başlıca; Gümrük Vergisi, KDV, ÖTV, Anti Damping Vergisi, TEV, Damga Vergisi, KKDF, Çevre Katkı Payı, TRT Bandrolü, Kültür Fonu, Ek Mali Yükümlülükler, TKF ve Tütün Fonu sıralanabilir.²¹

¹⁹ Bendin değişiklikten önceki hali: “İthalat vergileri” deyimini, -Eşyanın ithalinde öngörülen gümrük vergileri ve eş etkili vergileri, -Tarım politikası veya işlenmiş tarım ürünleriyle ilgili özel düzenlemeler çerçevesinde alınan ithalat vergileri” şeklinde idi.

²⁰ İbrahim Halil Öztürk, “Gümrük Vergileri Kavramı ve Gümrük Kanunundaki İdari İtiraz Müessesesi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 103, Temmuz 2012, s. 191.

²¹ Sami Ceyhan, Hakan Atay, **Açıklamalı-İçtihatlı 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu**, Ankara, Yolsuzlukla Mücadele Derneği, 2008, s. 11.

Aynı Kanunun 3'üncü maddesinin 10'uncu fıkrasında yer alan ihracat vergileri ise; eşyanın ihracatında ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri ve tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ihracatta alınacak vergileri ve diğer mali yükleri ifade etmektedir.

“Eş Etkili Vergiler”, ithalat sırasında ya da ithalat gerçekleşikten sonra, ithal edilen eşyalara özel olarak uygulanarak söz konusu eşyanın fiyatını yükselten ve bu sayede ithal eşyasının serbest dolaşımında bir gümrük vergisi etkisi ortaya çıkaran tek taraflı vergiler olarak açıklanabilir.²² Bu bağlamda, gümrük vergisi adı altında alınmamakla birlikte gümrük vergisine benzer etki doğuran, diğer bir ifadeyle eşyanın ithalatçıya olan maliyetini arttıran vergiler gümrük vergisine eş etkili vergiler olarak adlandırılabilir.²³

Bununla birlikte, Anayasa'nın 73'üncü maddesinde “...*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde Kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.*” hükmü yer almakta olup GK'da son yapılan değişiklik ile ithalat vergileri tanımı içine “mali yükler” ifadesinin dâhil edilmesiyle bu çerçevede konulan kamu alacaklarının ifade olarak anayasa ile uyumlu durumu geldiği ifade edilebilir.

Diğer taraftan, çalışmamızın ileri kısımlarında izah edilecek bazı vergilerin Anayasa'nın bu hükmüne paralel şekilde düzenlendiği görülmektedir. Bu noktada dikkat edilmesi gereken husus, Bakanlar Kuruluna yeni muafiyet istisna koyma yetkisi

²² M. Kemal Bulut, “Gümrük Vergisine Eş Etkili Vergi ve Mali Yüklerine Gümrük Vergisi Tanımı Kapsamında Değerlendirilmesi”, (Çevrimiçi) <http://www.maliyeokulu.org.tr>, 5 Mayıs 2015.

²³ Cahit Yerci, **Gümrük Mevzuatı Dahil Tüm Yönleri İle İthalatta KDV**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2005, s. 27.

verilmesinin anayasaya aykırılık oluşturacağı gibi Bakanlar Kurulunun mevcut muafiyet, istisna ve indirimleri de kaldıramayacağı, sadece kanunda belirtilen aşağı ve yukarı sınırlar içinde değişiklik yapabileceği durumudur. Bu bakımdan Anayasada belirtilen aşağı ve yukarı sınırlar ibaresi, kanunda muafiyet, istisna ve indirimleri düzenleyen kurallarda yer alan sayısal ifadelerle yöneliktir.²⁴

Bununla birlikte, Dünya Ticaret Örgütü ve diğer birlikler tarafından geliştirilen tarife karşıtı önlemler, vergiye karşı artan mükellef direnişleri ve kamusal giderleri karşılamak için çoğalan finansman ihtiyacının zamanla vergi dışındaki mali yükleri kullanma yönünde bir eğilimi ortaya çıkarttığı ve bu sebeple günümüzde ülkelere gümrük tarifelerini yükseltmek yerine benzeri mali yükler yaratma yoluna gidildiği söylenebilir.²⁵

1.2. Dış Ticarete Alınan Gümrük Vergileri

Vergi, kamu faaliyetlerinin maliyetini karşılamak üzere, egemenlik gücüne göre gerçek ve tüzel kişilerden alınan ve cebri niteliğe sahip para şeklindeki ödemelerdir.²⁶ Vergi mükellefi olsun olmasın herkes için açık olan ve kısaca “Devlete zorunlu olarak yapılan ödemeler” olarak ifade edilebilen kamu gücüne dayalı ve bir karşılık esasına dayanmayan vergi, bir tarafta alacaklı diğer tarafta da vergi borçlusu olan bir borç alacak ilişkisidir.²⁷ Bununla birlikte, söz konusu ödeme yükümlülüğün vergi olarak nitelenebilmesi için vergiye ilişkin kurucu temel öğeler; verginin konusu, vergiyi doğuran olay, verginin yükümlüsü, verginin matrahı, verginin oranı, muafiyet ve istisnalarıdır.²⁸ Vergisel ödev ve vergisel yöntemleri düzenleyen temel öğeler ise;

²⁴ Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, İstanbul, On İki Levha Yayınları, 2008, s. 165.

²⁵ Ardiç, **a.g.e.**, s. 53.

²⁶ Abdurrahman Akdoğan; **Kamu Maliyesi**, 16. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2014, s. 107.

²⁷ S.Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 10. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2014, s. 3.

²⁸ Güneş, **a.g.e.**, s. 120.

verginin tarhı, verginin tebliği, verginin tahakkuku, verginin tahsili, verginin denetimi, vergi borcunun sona ermesine ilişkin hükümler, değerleme ve yükümlü  devleridir.²⁹

2014 yılında devletin topladığı toplam vergi gelirlerinin % 21,35'lik kısmı, eşyanın ithalatı esnasında gümrük idarelerince toplanmıştır.³⁰ Toplanan bu vergiler ithalat vergileri tanımından da anlaşılacağı üzere  c gruba ayrılabilmekte olup bunlar münhasıran gümrük vergisi, diğer eş etkili vergiler ve mali yüklerdir. Bu bağlamda, özel kanunları uyarınca alınan KDV,  TV, dampedinge karşı vergi ve TEV gibi vergiler gümrük vergisine eş etkili vergilerdir. Mali yükler, yani ithalde tahsil olunan fonlar ise, belli amaçlarla kurulan ve bazı kamusal faaliyetlerin bütçe dışı kaynaklarla finansmanı ve yönlendirilmesini sağlayan bir mali politikanın sonucu olarak ortaya  kmış olup TKF, KKDF, Tütün Fonu ve DF F başlıca örnekleridir.

Bununla birlikte, aşağıda kısaca bahsedilecek dış ticarete alınan gümrük vergilerinden Kültür Fonu, Damga Vergisi ve DF F; gümrük idarelerince takip ve tahsil edilmeyen gümrük vergileri olup belirtilen  c gümrük vergisi dışındaki diğer vergiler ise gümrük idarelerince takip ve tahsil edilen vergilerdir. Belirtilen  c gümrük vergisine ilişkin olarak ithalat esnasında, gümrük idareleri bu vergilerin takip ve tahsilini yapmamakta, sadece ilgili eşyaların serbest dolaşıma girişinde bu gümrük vergilerinin beyanname tescil tarihinden önce ödenip ödenmediğini kontrol ederek buna ilişkin gerekli belgeleri yükümlüden talep etmektedir. Söz konusu ayırım çalışmamızın ana konusunu oluşturan ve son kısımda detaylıca anlatılacak olan uzlaşma konusu alacakların belirlenmesi açısından önem arz etmektedir.

1.2.1. Gümrük Vergisi

Gümrük vergileri içerisinde yer alan ilk vergi türü “gümrük vergisi” olup bu verginin gümrük idarelerince tahsil edilen temel vergi olması nedeniyle gümrük vergilerinin tamamını oluşturduğu düşünülebilmektedir. Gümrük vergisi, VUK'un

²⁹ A.e., s. 126.

³⁰ GTB 2014 Yılı İdari Faaliyet Raporu, <http://www.gtb.gov.tr>, 1 Temmuz 2015.

2'nci maddesinde “Gümrük ve Tekel İdareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu kanuna tabi değildir” yer alan hükme istinaden VUK kapsamı dışında kalan ve diğer kamu kuruluşları tarafından yönetilen ve tahsil edilen vergiler sınıfına tabi bir vergidir.

Gümrük vergisi, dış ticaretten alınan vergiler grubu içinde yer alan ve ekonomik, sosyal ve mali fonksiyonları olan bir vergidir. Gümrük vergisi bir ülke sınırından giren eşyanın ithalatından alınan vergi olup her türlü madde ve ürün, eşya kapsamına girmektedir. Eşyanın, ülkeye tüketim veya yatırım amacıyla getirilmesi onun eşya olma vasfını etkileyen bir unsur değildir. Ülkemizdeki mevcut düzenlemelere göre, gümrük vergileri ayrı bir uzmanlık alanına sahip olup bunların tahakkuk ve tahsil süreci GK ile bu kanuna dayanılarak çıkarılan GY hükümlerine uygun olarak yürütülmektedir.

Gümrük vergisi, gümrüğe tabi eşyanın bir memleket sınırlarından girişi, çıkışı veya geçişi esnasında, ithalat konusu malların pozisyonlar itibariyle gösterildiği gümrük tarife cetvellerinde yer alan had ve nispetler üzerinden tahsil edilen ve malın maliyeti içerisinde yer alan ayrımcı bir vergi olarak da tanımlanmaktadır.³¹ Ancak, eşyanın ülkeye girişi ile serbest dolaşıma sokulması veya yaygın olarak kullanılan ismi ile kati ithal edilmesinin aynı şey olmadığı unutulmamalıdır.³²

GK açısından gümrük vergisinin konusunu, Türkiye Gümrük Bölgesine girerek Türkiye'ye ithal edilen eşyalar oluşturmaktadır. Bir malın ithal edilmesi ise, gümrük hattını geçmesi anlamına gelmektedir.³³ Verginin konusu verginin tahsiliyle değil, her ne şekilde olursa olsun eşyanın gümrük bölgesine girişiyle ilgilidir.

³¹Ali Çelikkaya, **Türk Gümrük Kanunu'nun Vergilemeye İlişkin Hükümlerinin Değerlendirilmesi**, Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi SBE, Eskişehir, 2001, s.6.

³²Gökçelik, **a.g.e.**, s.149.

³³Bilici, **a.g.e.**, s. 158.

Dolayısıyla serbest dolaşıma giriş rejimi dışındaki gümrük rejimleri kapsamında gümrük bölgesine gelen eşyalar da gümrük vergisinin konusunu oluşturmaktadır.³⁴

GK'da, VUK'da kullanılan "mükellef" kavramı yerine "yükümlü" kavramı kullanılmakta olup bu kavramın kullanılması kanunda geçen vergi dışındaki yükümlülükler vurgununun bir uzantısıdır.³⁵ Yükümlü, gümrük yükümlüklerini yerine getirmek zorunda olan, gümrüğe beyanda bulunan, yani gümrük beyannamesini imzalayan, gerçek veya tüzel kişidir.³⁶ Diğer taraftan, gümrük vergisi eşyaya yönelik bir vergi olduğu için yükümlü ikinci planda kalmaktadır. Zira, eşya aynı zamanda verginin güvencesi niteliği taşımakta olup bu nedenle gümrük yükümlülüğü, eşya sahipliğine bağlanmıştır.³⁷

Gümrük vergisinde en yaygın karşılaşılan vergiyi doğuran olay şekli, gümrük vergisine tabi eşyanın serbest dolaşıma girmesidir. GK'nın 3/6'ncı maddesine göre "Serbest dolaşımda bulunan eşya" deyimini, Türkiye Gümrük Bölgesinde elde edilen ve bünyesinde Türkiye Gümrük Bölgesi dışındaki ülke veya topraklardan ithal edilen girdileri bulundurmeyen veya şartlı muafiyet düzenlemelerine tabi tutulan eşyadan elde edilen ve tabi olduğu rejim hükümleri uyarınca özel ekonomik değer taşımadığı tespit edilen veya Türkiye Gümrük Bölgesi dışındaki ülke veya topraklardan serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutularak ithal edilen veya Türkiye Gümrük Bölgesinde, yukarıda belirtilen eşyadan ayrı ayrı veya birlikte elde edilen veya üretilen eşyayı ifade eder. Dolayısıyla, ithal edilen ve vergisi tahsil edilen eşyanın Türkiye'de serbestçe alınıp, satılması ve kullanılması eşyanın serbest dolaşıma girdiğini göstermektedir.

GK'ya göre, ithal malların her birine uygulanacak gümrük vergisi oranlarını gösteren liste gümrük tarifesi olup gümrük vergisi, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihte yürürlükte olan gümrük tarifesine göre hesaplanmaktadır. Gümrük vergisinin

³⁴ Ufuk Selen, **Gümrük İşlemleri**, Bursa, Ekin Kitabevi, 2007, s. 130.

³⁵ A. Celaleddin Ekinci, "Usul Hukuku Açısından Gümrük Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'nun Analizi", **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, Cilt 3 Sayı 5, 2015, s. 40.

³⁶ Gökçelik, **a.g.e.**, s. 42.

³⁷ Saygılıoğlu, Gerçek, **a.g.e.**, s. 141.

hesaplanmasında dikkate alınan gümrük tarifesi GK'nın 15'inci maddesine göre aşağıdaki unsurları kapsamaktadır.

a) Bakanlar Kurulunca kabul edilen Türk Gümrük Tarife Cetvelini.

b) Tamamen veya kısmen Türk Gümrük Tarife Cetveline dayanan veya bu cetvele alt açılımlar ekleyen ve eşya ticaretine ilişkin tarife önlemlerinin uygulanması için tespit edilen diğer cetvelleri.

c) Türk Gümrük Tarifesinin kapsadığı eşyaya uygulanacak; gümrük vergi oranlarını ve tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde alınan ithalat vergilerini.

d) Türkiye'nin bazı ülkeler veya ülke grupları ile yaptığı tercihli bir tarife uygulaması gerektiren anlaşmalarda yer alan tercihli tarife uygulamalarını.

e) Türkiye tarafından tek taraflı olarak bazı ülkeler, ülke grupları veya toprak parçaları için tanınan tercihli tarife uygulamalarını.

f) İthalat vergilerinde, bazı eşyaya şartlı olarak uygulanacak muafiyet veya indirim uygulamalarını.

g) Yukarıdakilerin dışında kalan diğer tarife uygulamalarını.

25/05/1964 tarih ve 11711 sayılı R.G.'de yayımlanan 474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun'un eki olan ve Armonize Sistem Nomanklatürü esas alınarak hazırlanmış bulunan Gümrük Giriş Tarife Cetvelinde eşyaların gümrük vergisi oranları yer almaktadır. Türkiye'de ithalattan alınan gümrük vergisi oranları mal ve ülke grupları itibariyle Gümrük Tarife Cetveli içinde toplanmıştır. 474 sayılı Kanuna göre Gümrük Tarife Cetveli, ithal edilen eşyanın menşei, ismi, nevi ve niteliklerine göre sistematik bir şekilde belirlendiği, bunların GTİP ve vergi oranlarını ihtiva edecek ve genelde tüm malların alt özelliklerine bağlı ayrımlarına yer verildiği,

Bakanlar Kurulunca kabul edilen cetveldir.³⁸ Diğer bir ifadeyle gümrük vergisinin dayanağı 474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun'dur.³⁹ Diğer yandan, Bakanlar Kurulu, uluslararası anlaşmalardan kaynaklanan yükümlülüklerimiz saklı kalmak şartıyla, Gümrük Giriş Tarife Cetvelindeki oranları sıfıra kadar indirmeye ve %50'sine kadar artırmaya yetkili kılınmıştır. Ayrıca, Bakanlar Kurulu her yıl İthalat Rejim Kararı ekinde gümrük vergisi oranlarını tespit etmektedir. Bununla birlikte Güneş'e göre; belli bir verginin oranının Bakanlar Kurulunca sıfıra kadar indirilebilmesi, o verginin kaldırılması ve böylelikle münhasıran yasama organına tanınmış bir yetkinin Bakanlar Kurulu tarafından kullanılması anlamına gelmektedir.⁴⁰

Türkiye'de gümrük vergisinin matrahı GK'da ve yönetmeliğinde "değer esaslı" olarak tanımlanmıştır. GK'nın 24'üncü maddesine göre gümrük vergisinin matrahı "eşyanın gümrük kıymeti" olarak anlaşılmaktadır. Eşyanın gümrük kıymeti ise genelde "eşyanın satış bedeli" olarak belirlenmiştir. Eşyanın satış bedeli, eşyanın satıcısı tarafından teslim noktasına kadar yapılan nakliye, sigorta v.b. dâhil giderlerdir. Eşyanın satış fiyatını uluslararası terminolojide, maliyet artı sigorta artı navlundan oluşan CIF⁴¹ fiyat olduğu anlaşılmaktadır. Böyle bir fiyat satıcıya fiilen ödenecek tutarı ifade etmektedir. Dolayısıyla, söz konusu giderlerin dâhil olmadığı FOB⁴² teslim şekline göre eşyanın gelmesi durumunda en basit anlatımla eksik olan navlun ve sigorta gideri satış bedeline eklenerek "eşyanın gümrük kıymeti" bulunmalıdır.

³⁸ Cahit Soysal, Osman Uysal, Murat Atabinici, **Gümrük ve Dış Ticaret Terimleri Sözlüğü**, İstanbul, Gümrük Müfettişleri Derneği, 1999, s. 130.

³⁹ Gökçelik, **a.g.e.**, s. 152.

⁴⁰ Güneş, **a.g.e.**, s. 164-165.

⁴¹ CIF (Cost, Insurance And Freight - Mal bedeli, Sigorta ve taşıma): Mallar gemiye yüklendikten sonra navlun ve sigorta primi dışındaki masraflar alıcıya geçer.

⁴² FOB (Free On Board - Gemi Bordasında Teslim): Yükleme limanında mallar gemiye geçtikten sonra malla ilgili tüm masraflar alıcının sorumluluğundadır.

Her ne kadar gümrük vergisi matrahının temelde değer esaslı olarak belirleneceği hükmedilse de, GK'nın 32'nci maddesinde gümrük vergilerinin, bazı eşyalar için miktar esaslı matrahlar üzerinden de alınabileceği ifade edilmektedir.

Gümrük vergisinde matrah, ithal edilen eşyanın gümrük vergisini ödeme yükümlülüğünün başladığı tarihteki normal fiyatıdır. Basit bir ifadeyle normal fiyat, birbirinden bağımsız bir alıcı ile bir satıcının tam ve serbest rekabet şartları içinde uyuştugu varsayılan fiyattır.⁴³ Bahse konu gümrük vergisinin hesaplanmasında kullanılan matrah ve normal fiyat ifadeleri GK'ya göre gümrük kıymeti ve satış fiyatını ifade etmektedir. Ancak, gümrük vergisi matrahının bulunması diğer bir ifadeyle gümrük kıymetinin hesaplanması belirtildiği kadar basit olmayıp mevzuat çerçevesinde belirli bir yönteme göre bulunmaktadır. Eşyanın gümrük kıymeti; gümrük tarifelerinin ve eşya ticaretine ilişkin belirli konularda getirilen tarife dışı düzenlemelerin uygulanması amacıyla GK'nın 25'inci maddesinde sayılan ve GY'nin 37 ila 42'nci maddeleri arasında açıklanan kıymet tespit yöntemlerinin sırayla uygulanması yoluyla tayin ve tespit edilen kıymettir. Eşyanın gümrük kıymetinin aşağıda belirtilen yöntemlerle yapılmaktadır.

1. Satış bedeli yöntemi.
2. Aynı eşyanın satış bedeli yöntemi.
3. Benzer eşyanın satış bedeli yöntemi.
4. İndirgeme yöntemi.
5. Hesaplanmış kıymet yöntemi.
6. Son yöntem.

Bununla birlikte, GK'nın 27'nci maddesinde göre gümrük kıymeti belirlenirken, ithal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatına aşağıdaki ilaveler yapılmaktadır.

1. Satın alma komisyonları dışındaki komisyonlar ve tellâliye.

⁴³ Bilici, **a.g.e.**, s. 159.

2. Gümrük işlemleri sırasında söz konusu eşya ile tek eşya muamelesi gören kapların maliyeti.
3. İşçilik ve malzeme giderleri dâhil ambalaj bedeli.
4. İthal eşyasına katılan malzeme, aksam, parça ve benzerleri.
5. İthal eşyasının üretimi sırasında kullanılan araç, gereç, kalıp v.b aletler.
6. İthal eşyasının üretimi sırasında tüketilen maddeler.
7. İthal eşyasının üretimi için gereken ve Türkiye dışında gerçekleştirilen mühendislik, geliştirme, sanat ve çizim çalışmaları, plan ve taslak hazırlama hizmetleri.
8. Kıymeti belirlenecek eşyanın satış koşulu gereği, alıcının doğrudan veya dolaylı olarak ödemesi gereken, fiilen ödenen veya ödenecek fiyata dâhil edilmemiş olan royalti ve lisans ücretleri.
9. İthal eşyasının tekrar satışı veya diğer herhangi bir şekilde elden çıkartılması ya da kullanımı sonucu doğan hâsılanın, doğrudan veya dolaylı olarak satıcıya intikal eden kısmı.
10. İthal eşyası için Türkiye'deki giriş liman veya yerine kadar yapılan nakliye ve sigorta giderleri ile eşyanın giriş liman veya yerine kadar nakliyesi ile ilgili olarak yapılan yükleme ve elleçleme giderleri.

Bunların yanında, GK'nın 28'inci maddesinde göre gümrük kıymeti belirlenirken, aşağıdaki giderler gümrük kıymetine dahil edilmemektedir.

1. Eşyanın, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi ile Türkiye'nin anlaşmalarla dahil olduğu gümrük birliği gümrük bölgelerine giriş yerine varışından sonra yapılan nakliye ve sigorta giderleri,
2. Sınai tesis, makina veya teçhizat gibi, ithal eşyası için ithalattan sonra yapılan inşa, kurma, montaj, bakım veya teknik yardıma ilişkin giderler,
3. İthal eşyasının satışıyla ilgili olarak bir finansman anlaşması uyarınca alıcı tarafından üstlenilen faiz giderleri;
4. İthal eşyasının Türkiye'de çoğaltılması hakkı için yapılan ödemeler;

5. Satın alma komisyonları;
6. Eşyanın ithali veya satışı nedeniyle Türkiye’de ödenecek ithalat vergileri.

1.2.2. İthalatta Alınan KDV

KDV, üretim ve dağıtım sürecine dahil olan firmaların kendi işgüçleri, makineleri, teçhizatları ile başka firmalardan edindikleri mal ve hizmetlere kattıkları değerlerden alınan vergidir. Bir diğer ifadeyle, vergiye tabi bir mal satış değeri ile bu mal veya hizmetin üretiminde kullanılan tüm giderlerin satın alış değeri arasındaki farka, yani yaratılan toplam katma değere uygulanan vergiye “KDV” denir.⁴⁴ 3065 sayılı KDV Kanunu’nun 1’inci maddesine göre KDV’nin konusu Türkiye’de yapılan işlemlerdir. Bahsedilen işlemler ise yine kanunun 1’inci maddesine göre; ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, her türlü mal ve hizmet ithalatı ve son olarak diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler olarak sıralanabilir. Dolayısıyla, kanun hükmü gereğince mükellefiyet; yurtiçinde var olan işlemlerden doğabileceği gibi ithalatta yapılan işlemlerde de doğabilmektedir.

Herhangi bir mal üretildiği ülkede tüketildiğinde, vergilendirme yetkisi hiç şüphesiz o ülkeye aittir. Ancak, üretildiği ülkede tüketilmeyen ve dış satım yoluyla başka bir ülkeye gönderilen ve gönderildiği ülkede tüketilen malın vergisinin üretici ve tüketici ülkeden hangisinde ödenmesi gerektiği, ülkeler arasında henüz tam ve kesin bir sonuca bağlanamamıştır.⁴⁵

Türkiye’de kabul edilen varış ilkesine göre, mal hangi ülkede tüketilirse, vergi o ülkede ödenmektedir. Bu ilke gümrük vergisinde olduğu gibi dış satımda da geçerli

⁴⁴ Edizdoğan, **a.g.e.**, s. 314.

⁴⁵ Şükrü Kızılot v.d., **Vergi Hukuku**, 3. Bası, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2008, s. 334.

olup bir eşyadan KDV alınmış olsa bile dış satım yoluyla eşya bir başka ülkeye satılmışsa önceden alınan KDV dış satım sonrası iade edilmektedir.⁴⁶

KDV Kanunu'nun 46'ncı maddesine göre ithalde alınan KDV, gümrük vergisi ile birlikte ve aynı zamanda ödenir. İthalde alınan KDV, gümrük müdürlükleri tarafından tahsil olunmaktadır. KDV Kanunu'nun 10'uncu maddesine göre ithalatta KDV'yi doğuran olay, GK'ya göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlamasıyla, diğer bir ifadeyle gümrük beyannamesinin tesciliyle meydana gelmiş olmaktadır.

Gümrük vergisi ile eşyanın ithali sırasında tahsil edilen KDV arasında, dayandığı kanunlar ve temel ilkeler açısından büyük farklar olmasına rağmen, birbirini tamamlayan bu iki vergi arasında yakın bir ilişki bulunduğu söylenebilir. Bir bakıma ithalde alınan KDV, gümrük vergisinin bir devamı ve onun tamamlayıcısıdır. İktisadi açıdan ele alınacak olursa, ithalde alınan KDV'nin en belirgin özelliği, ithal edilen mal ve hizmetler ile dahilde üretilen mal ve hizmetler arasında rekabet eşitliğini sağlamasıdır.⁴⁷

KDV Kanunu'na göre matrahın hesaplanmasında kanun koyucu teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın hesaplanması ile ithalatta matrahın hesaplanmasını birbirinden ayırmıştır. GK'nın 69'uncu maddesine göre ithalat konusu malın, gümrükten çekilebilmesi için beyannamenin tescil edilmesi ve onaylanması, ithalata bağlı tahakkuk eden vergilerin ödenmesi gerekmektedir.

İthalat anında KDV matrahının nelerden oluşacağı KDV Kanunu'nun 21'inci maddesinde "İthalatta Matrah" başlığı altında sayılmıştır. Anılan maddeye göre

⁴⁶ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 23. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2014, s. 65.

⁴⁷ Selahattin Tuncer, "İthalde Gümrük Vergisi Dışında Alınan Vergi, Resim Ve Fonlar", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 96, 2000, s. 3.

ithalatta matrah üç unsurun toplamından meydana gelmektedir. Buna göre, ithalatta matrah;

“- İthal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri,

-İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar,

-Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler.”

Unsurların toplamından meydana gelmektedir.

Buna göre ithalatta matrah, gümrük vergisine esas olan kıymetten yola çıkılarak hesaplanmaktadır. Söz konusu maddeye göre CIF bedele ithalat sırasında ödenen hür türlü vergi, resim, harç, paylar ve gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler eklenerek matraha ulaşılmaktadır.

Dolayısıyla, ithal edilen malın gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olduğu durumlarda sigorta ve navlun bedelleri dahil CIF değeri gümrükçe tespit edilebilmektedir. Söz konusu değerlendirme gümrük idaresince GK'nın ve ona bağlı yönetmeliğin kıymet belirleme yöntemlerini düzenleyen maddeler uyarınca yapılmaktadır.

İthalat esnasında ödenen vergi, resim, harç ve paylar da KDV matrahına ilave edilmektedir. Yükümlü tarafından ödenen genel olarak yukarıda saydığımız dış ticarete konu olan Gümrük Vergisi, ÖTV, KKDF, TKF v.b. ödenen resim ve paylar

gümrük kıymetine eklenerek KDV matrahına eklenmektedir. Dolayısıyla, KDV dışında ki diğer harcama vergilerine konu olan teslim ve hizmetler üzerinden ayrıca KDV alınmaktadır. Bu şekilde vergi alınmasının nedenleri arasında en kayda değer olanının, kamunun daha fazla gelir etme düşüncesi olduğu söylenebilir.⁴⁸ Bununla birlikte, gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler de ithal edilen malın KDV matrahına dahil edilmektedir.

KDV Kanunu'nun 16'ncı maddesinde ise, ithali vergiden istisna edilen durumlar yer almaktadır. Buna göre, vergiden müstesna olan teslim ve hizmetler olarak; *“KDV Kanunu'na göre teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithali, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 167 nci maddesi [(5) numaralı fıkrasının (a) bendi ile (7) numaralı fıkrası hariç], geçici ithalat ve hariçte işleme rejimleri ile geri gelen eşyaya ilişkin hükümleri kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın ithali, Gümrük Kanunu'ndaki transit ve gümrük antrepo rejimleri ile geçici depolama ve serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar.”* sayılmıştır.

Diğer taraftan, KDV'ye ilişkin istisnaların sınırları KDV Kanunu'nun 19'uncu maddesinde diğer kanunlardaki vergi muaflık ve istisna hükümlerinin KDV bakımından geçersiz olduğu, KDV ye ilişkin istisna ve muafiyetlerin ancak KDV Kanunu'nda ekleme veya değişiklik yapılarak yer alması gerektiği belirtilmiştir. Dolayısıyla, diğer kanunlarda yer alan muaflık ve istisnalar KDV Kanunu bakımından geçersiz olmaktadır. Diğer bir ifadeyle, diğer kanunlarla düzenlenen hükümler ile KDV muafiyeti getirilememektedir.

1.2.3. İthalatta Alınan ÖTV

12/06/2002 tarihli ve 24783 sayılı R.G.'de yayımlanarak 01/08/2002 tarihinde yürürlüğe giren 4760 sayılı ÖTV Kanunu'nun 1'inci maddesinde sayılan ekli dört listesinde belirtilen malların ithalatında bir defaya mahsus olarak gümrük idarelerince

⁴⁸ Bilici, **a.g.e.**, s. 158.

ÖTV tahsil edilmektedir. Listelerde yer alan mallar, öngörülen iktisadi aşamada bir defa olmak üzere ÖTV'ye tabi tutulmakta olup bu malların bazıları için miktar esaslı bazıları için de değer esaslı matrah yapısı benimsenmiştir.⁴⁹ Tarihi gelişim bakımından genel satış vergilerinden daha eski ve daha yaygın olan ÖTV, daha çok vergi idaresi bakımından vergilemesi kolay, sürümü yüksek, talep esnekliği zayıf malların satışında ortaya çıkmaktadır.⁵⁰ ÖTV Kanunu'nun 3'üncü maddesine göre ÖTV için ithalat işlemi esnasında vergiyi doğuran olay, GK'ya göre gümrük yükümlülüğünün doğduğu yani beyannamenin tescil edildiği tarihte gerçekleşmektedir.

Türk vergi mevzuatının sadeleştirilmesi, AB mevzuatına uyum ve IMF'ye verilen taahhüt gibi üç temel neden çerçevesinde çıkartılan⁵¹ ÖTV Kanunu'nun yürürlüğe girişi ile, akaryakıt fiyat istikrar payı, trafik tescil harcı, taşıt alım vergisi, ek taşıt alım vergisi, ek vergi, akaryakıt tüketim vergisi, savunma sanayi destekleme fonu, eğitim gençlik spor ve sağlık hizmetleri vergisi, eğitime katkı payı, mera payı, çevre kirliliğini önleme fonu, şehit malul dul ve yetimleri payı ve federasyonlar fonu gibi fon ve paylar yürürlükten kaldırılarak ÖTV adı altında tek bir vergi çatısında birleştirilmiştir.⁵²

ÖTV Kanunu'nun 7'nci maddesinde ithali vergiden istisna edilen durumlar yer almaktadır. Buna göre, ÖTV Kanunu'na ekli listelerdeki mallardan GK'nın 167'nci maddesi, geçici ithalat ve hariçte işleme rejimleri ile geri gelen eşyaya ilişkin hükümleri kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın ithali, GK'nın transit rejimi, gümrük antrepo rejimi, DİR, gümrük kontrolü altında işleme rejimine tabi tutulanlar ile serbest bölgeler ve geçici depolama yerleri hükümlerinin uygulandığı mallar, vergiden müstesnadır. Ancak, aynı maddede belirtilen gerçek kişiler tarafından serbest dolaşıma sokulacak şahsi eşyadan yerleşim yerlerini Türkiye Gümrük Bölgesine nakleden gerçek kişilere ait, alındığı tarihte üç yaşından büyük

⁴⁹ Soysal, Uysal, Atabinici, **a.g.e.**, s. 216.

⁵⁰ Edizdoğan, **a.g.e.**, s. 332.

⁵¹ Bilici, **a.g.e.**, s. 161.

⁵² Yürürlükten kaldırılan vergiler için ÖTV Kanunu md. 18'e bakınız.

olmayan kullanılmış motorlu veya motorsuz özel nakil vasıtaları ithalatı ile Bakanlar Kurulunca belirlenecek kişi, kurum ve kuruluşlar tarafından ticari gaye güdülmemek ve amacı doğrultusunda kullanılmak üzere GK 167/7 maddesinde ifade edilen eşyaların ithalatında ÖTV açısından herhangi bir vergiden müstesna durumu bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, KDV'ye ilişkin istisnaların sınırları çizildiği gibi ÖTV'de de istisna sınırları çizilmiştir. ÖTV Kanunu'nun 10'uncu maddesinde; diğer kanunlardaki vergi muaflık ve istisna hükümlerinin ÖTV bakımından geçersiz olduğu, ÖTV'ye ilişkin istisna ve muafiyetlerin ancak ÖTV Kanunu'nda ekleme veya değişiklik yapılarak yer alması gerektiği hüküm altına alınmış, dolayısıyla diğer kanunlarda yer alan muaflık ve istisnalar ÖTV Kanunu bakımından geçersiz kılınmıştır. Diğer bir ifadeyle tıpkı KDV de olduğu gibi, diğer kanunlarla düzenlenen hükümler ile ÖTV muafiyeti getirilememektedir.

1.2.4. İlave Gümrük Vergisi

İlave gümrük vergisi, 20/12/1995 tarihli ve 95/7606 sayılı BKK'ya ek olarak çıkartılan İthalat Rejimi Kararına Ek Kararlar ile belli eşyalara ilişkin dönem dönem ortaya çıkan bir vergidir. Buradan hareketle, söz konusu verginin esas dayanağı olarak 14/05/1964 tarihli ve 474 sayılı Kanun sayılabilmekle birlikte İthalat Rejimi Kararına Ek Kararlarda bu Kanunun yanı sıra 1567 sayılı Kanun, 3283 sayılı Kanun, 4458 sayılı Kanun ile 2976 sayılı Kanunlarda gösterilmektedir.⁵³

95/7606 sayılı BKK ile yürürlüğe konulan İthalat Rejimi Kararına ek olarak yayınlanan Kararlarda GTİP ve ismi belirtilen belirli maddelerin ithalatında ilave gümrük vergisi alınması öngörülmektedir. Örnek olarak verebileceğimiz 2015/7241 Sayılı İthalat Rejimi Kararına Ek Kararın 2'nci maddesine göre ilave gümrük vergisi, gümrük idarelerince ithalatta alınan gümrük vergileri ve diğer mali yükümlölüklerden ayrı olarak tahsil olunmakta ve genel bütçeye irat kaydedilmektedir. Diğer taraftan,

⁵³ Örneğin; 2015/7241 Sayılı İthalat Rejimi Kararına Ek Karar.

ilave gümrük vergisi hakkında, gümrük vergisinin tabi olduğu usul ve hükümler uygulanmaktadır.

İlave gümrük vergilerinin hesaplanması, yayınlanan Ek Kararda belirtilen tablolar dikkate alınarak yapılmakta olup normal gümrük vergilerine göre farklılık arz etmektedir. Yine rnek verdiğimiz 2015/7241 Sayılı İthalat Rejimi Kararına Ek Kararın 3'üncü maddesine göre yapılan hesaplamada, ilave gümrük vergisine ilişkin sütunlarda belirtilen ülke ve ülke grupları İthalat Rejimi Kararında tanımlanan ülke ve ülke gruplarıdır. Ayrıca, bu Karar kapsamındaki eşyanın aynı zamanda İthalat Rejimi Kararına ekli V sayılı listede yer alması durumunda ilave gümrük vergisi uygulanmamaktadır.

Diğer taraftan vergiye ilişkin çıkartılan Kararda eğer varsa ilave gümrük vergisi için öngörülen nispi verginin, "Min İGV" sütununda gösterilen minimum miktardan düşük hesaplanması durumunda minimum miktarların, "Mak İGV" sütununda gösterilen maksimum miktardan yüksek hesaplanması durumunda ise maksimum miktarların tahsil edilmesi şeklinde farklı bir yönteme de başvurulabilir.⁵⁴ Dikkat edildiği üzere, ilave gümrük vergisi normal gümrük vergileri ile uygulamada çok yönden benzemekle birlikte hesaplama yöntemleri ve yerli üretim ciddi zarar grdğu veya zarar tehdidinde maruz kaldığı gibi durumlarda geçici nlem olarak kullanılması yönüyle farklılık arz etmektedir.

1.2.5. Tek ve Maktu Vergi

GK'nın 167'nci maddesine göre bu maddede yer alan eşyaların geliş süreleri dâhil tanımlamaya, bunların cins, nevi ve miktarlarını belirlemeye, muafiyet ve istisna uygulanacak tutarları sifira kadar indirmeye veya iki katına kadar çıkartmaya ve bu muafiyet ve istisnayı farklı eşya itibarıyla birlikte veya ayrı ayrı uygulamaya ve ticari mahiyette bulunmayan vergiye tabi eşyadan alınacak gümrük vergilerini göstermek üzere ilgili kanunlarda belirtilen hadleri geçmemek şartıyla tek ve maktu bir tarife

⁵⁴ rneğin; 2011/2203 Sayılı İthalat Rejimi Kararına Ek Karar.

uygulamaya Bakanlar Kurulu yetkili olup bu hususta 2009/15481 sayılı 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Karar çıkartılmıştır. Yine GK'nın 172'nci maddesine göre Bakanlar Kurulu, Türkiye ile komşu ülkeler arasında coğrafi durum ve bölge ihtiyaçları göz önünde bulundurularak yapılacak sınır ticaretinin kapsamını belirlemeye, sınır ticareti yapılacak sınır ticaret merkezlerinin kurulmasına ve buralardan yapılacak ihracat ve ithalatın usul ve esaslarını belirlemeye veya sınır ticareti yoluyla serbest dolaşıma girecek eşyadan alınacak vergileri göstermek üzere ilgili kanunlarda belirtilen azami hadleri geçmemek şartıyla tek ve maktu bir tarife uygulamaya yetkilidir.

Belirtilen BKK'da, posta veya hızlı kargo taşımacılığı yoluyla gelen eşya ve standart depo fazlası olarak tespit edilen petrol ürünleri için tek ve maktu vergi oranları uygulanması detaylı olarak belirtilmektedir.

2009/15481 sayılı BKK'nın 62'nci maddesine göre kıymeti 1500 Avro'yu geçmemek şartıyla, posta veya hızlı kargo taşımacılığı yoluyla gelen eşya için bedeli gönderi başına toplam 75 Avro'yu ve yolcu beraberinde gelen eşya için 430 Avro'yu aşan eşyanın değeri üzerinden; AB ülkelerinden doğrudan gelmesi durumunda %18, diğer ülkelerden gelmesi durumunda %20, oranında tek ve maktu bir vergi tahsil edilmektedir. Ancak, sözü edilen limit dâhilinde getirilen eşyanın; ticari miktar ve mahiyet arz etmemesi, yolcu beraberinde ya da yabancı bir ülkeden posta veya hızlı kargo taşımacılığı yoluyla gelmesi, diplomatik eşya ve yolcu eşyası hariç olmak üzere posta ve hızlı kargo taşımacılığı yoluyla gelenlerde brüt 30 kilogramı geçmemesi gerekmektedir.

Yine bahse konu BKK'nın 63'üncü maddesine göre bu kapsamda getirilen eşyanın tek başına kıymetinin 1500 Avro'yu aşması halinde, söz konusu eşyaya yürürlükte olan ithalat vergilerine ilişkin oranlar uygulanmaktadır. Bu çerçevede getirilen eşyanın kıymeti, ibraz edilen faturaya, satış fişine veya eşya bedelinin ödendiğine ilişkin belgeye göre belirlenmektedir. Bu tür belge ibraz edilememesi veya

ibraz edilen belgede kayıtlı kıymetin düşük bulunması halinde, eşyanın kıymeti gümrük idaresince belirlenmektedir.

2009/15481 sayılı BKK'nın 96'ncı maddesine göre gümrük kapılarında standart depo⁵⁵ fazlası olarak tespit edilen petrol ürünlerinden, ilgili petrol ürünü için litre başına ÖTV Kanunu uyarınca uygulanmakta olan ÖTV tutarının % 50 fazlası tutarındaki vergi, tek ve maktu vergi olarak tahsil edilmektedir. Anılan BKK'da belirtilen standart depo muafiyeti, AB ülkelerinden giriş yapanlar hariç olmak üzere, hususi ve ticari olarak kayıt ve tescil ettirilmiş yerli ve yabancı plakalı otomobil ile hususi olarak kayıt ve tescil ettirilmiş yerli ve yabancı plakalı minibüs ve kamyonetler için ayda en fazla dört defa kullanılmaktadır. Bir ay içerisinde dört defadan fazla giriş yapan araçlardan her giriş için tüm depodan litre başına ÖTV Kanunu uyarınca uygulanmakta olan ÖTV tutarındaki vergi, tek ve maktu vergi olarak tahsil edilmektedir.

1.2.6. Damga Vergisi

Damga vergisinin dayanağı, 01/07/1964 tarihli 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu olup mükellef sayısı en fazla olan vergilerden biri olma özelliğini taşıyan damga vergisi bir tüketim vergisidir.⁵⁶ Damga Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesine göre damga vergisi, Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yer alan, yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak

⁵⁵ Özel ve ticari ulaşım araçlarında, üretici tarafından aynı türde olan bütün ulaşım araçlarına kalıcı olarak yerleştirilen ve kalıcı düzeni, hem yakıtın doğrudan sevk edilmesine ve hem de nakliye sırasında uygun olduğu yerlerde soğutma ve diğer sistemlerin işletilmesine imkan sağlayan depo; Özel konteynerlerde, üretici tarafından konteyner ile aynı türde olan bütün konteynerlere kalıcı olarak yerleştirilen ve kalıcı düzeni, nakliye sırasında doğrudan soğutma ve özel konteynerlerde bulunan diğer sistemlerin işletilmesine imkan sağlayan depo, anlamına gelir.

⁵⁶ Bilici, **a.g.e.**, s. 172.

suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan yazılı kâğıtlar üzerinden tahsil edilmektedir.

İthalatta ise gümrük idarelerinde kullanılan gümrük beyannameleri, özet beyan formları, ordinolar, taşıma senetleri, konşimentolar, menşe şahadetnameleri üzerinden maktu bir tutarda damga vergisi tahsilatı yapılmaktadır.⁵⁷ Bununla birlikte, konu hakkında Gümrükler Genel Müdürlüğü'nce çıkartılan 2011/2 sayılı Genelgeye göre, Damga Vergisi Kanunu'nun Ek 2'nci maddesine göre döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemlerle ilgili olarak düzenlenen kâğıtlar (örneğin ihracat işlemlerinde kullanılan gümrük beyannameleri) damga vergisinden müstesna olmakla birlikte gümrük beyannamesi yerine kullanılan ancak gümrük idarelerine verilen ve GY'nin 131'inci maddesinde beyanname mahiyetinde olmadığı belirtilen Elçilik Mektubu, Kurye Mektubu, ATA Karnesi, Kumanya Listesi, Özel Fatura, Déclaration en Douane, CPD Karnesi ve Sözlü Beyan Formu gibi belgelerin Damga Vergisine tabi tutulmaması gerekmektedir.

Yabancı memleketlerde düzenlenen kâğıtların Türkiye'de resmi makamlara ibraz edilmesi veya hükümlerinden yararlanılması durumunda damga vergisini doğuran olay doğmaktadır.⁵⁸ Konu hakkında yayınlanan Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 02/04/2014 tarihli ve 2014/11 sayılı Genelgesine göre, gümrük yükümlülerinin yurtdışı ihracatçısı ile yaptığı sözleşmenin düzenlendiği tarihte belli parayı ihtiva etmesi veya eklerinde belli paranın tespitine imkân veren verilerin olması veya atıf yapılan başka bir kâğıttan belli paranın bulunması ve söz konusu kâğıtlara ilişkin damga vergisinin ödendiğinin yükümlüsünce tevsik edilememesi halinde, gümrük idaresince ilgili vergi dairesine bildirimde bulunulması ve vergi dairesince yapılan tarhiyatların ilgili gümrük idaresine geri bildirimde bulunulması halinde, söz konusu tarhiyat miktarının matrah unsuru olduğu vergiler yönünden ek tahakkuk ve tahsilât işlemlerinin yapılması gerekmektedir.

⁵⁷ Gökçelik, **a.g.e.**, s. 155.

⁵⁸ Bilici, **a.g.e.**, s. 172.

Diğer taraftan, Damga Vergisi Kanunu'nun 15'inci maddesine göre damga vergisinin uygulamasıyla ilgili olarak Maliye Bakanlığı yetkilidir. Bu yetki çerçevesinde damga vergisine ilişkin işlemler Maliye Bakanlığı tarafından yerine getirilmektedir. Ancak anılan Kanunun 26'ncı maddesine göre bütün resmi dairelerin ilgili memurları, kendilerine ibraz edilen kâğıtların damga vergisini aramaya ve vergisi hiç ödenmemiş veya noksan ödenmiş olanları tespit etmeye mecburdurlar. Dolayısıyla, gümrük idaresinin kendisine sunulan kâğıtların damga vergisinin tahsil edilip edilmediğini kontrol etme yetkisi ve sorumluluğu bulunmaktadır.

1.2.7. Dahilde İşleme Rejimi Kapsamında TEV

17/01/2005 tarihli, 2005/8391 sayılı tarihli DİR Kararına göre kısaca, yapımında kısmen veya tamamen üçüncü ülke menşeli girdiler kullanılan eşyanın gümrük birliğine üye diğer bir ülkeye gönderilmesi sırasında ithal edilen üçüncü ülke menşeli bir eşyaya ilişkin olarak ortak gümrük tarifesi üzerinden alınan vergilere TEV denmektedir. TEV uygulamasına ilişkin olarak çıkartılan 2008/2 sayılı DİR Hakkında Genelgede belirtildiği üzere, TEV ihracata ilişkin gümrük beyannamesinin tescil tarihinde doğmakta olup, TEV'in ihracata ilişkin gümrük beyannamesinin tescil tarihindeki TCMB döviz satış kuru ve bu tarihte ithalat rejiminde belirtilen gümrük vergisi ve varsa TKF dikkate alınarak, her bir ihracata ilişkin gümrük beyannamesi bazında hesaplanması ve ödenmesi gerekmektedir.

GK 194'üncü maddesinde; Türkiye'nin taraf olduğu anlaşma hükümlerine göre DİR altında elde edilen Türk menşeli eşyanın anlaşmalara taraf ülkelere ithalinde, tercihli tarife uygulamasından yararlanmasının, bunların bünyelerine giren serbest dolaşımda olmayan eşyanın ithalat vergilerinin ödenmesi ve buna ilişkin belgelerin onaylanması koşuluna bağlı olması halinde, ithalata ilişkin bir gümrük yükümlülüğü doğacağı, ancak, bu halde gümrük yükümlülüğünün, söz konusu eşyanın ihracına ilişkin gümrük beyannamesinin gümrük idaresi tarafından tescil edildiği tarihte başlayacağı, dâhilde işleme rejimine tabi tutulan serbest dolaşımda bulunmayan eşyaya ilişkin ithalat vergilerinin, ihracata ilişkin beyannamenin tescili tarihindeki

vergi oranı ve diğer vergilendirme unsurlarına göre hesaplanacağı ifade edilmektedir. Bu itibarla, her ne kadar TEV ithalatta alınan bir vergi olarak değerlendirilmiş olsa da ihracat esnasında alınan bir ithalat vergisi durumundadır. Bu şekilde yapılacak bir işlemde verginin tahsili ise DİR altında işlenmiş bir ürün olması ve bu ürünün Türkiye menşeli olması, bünyesine serbest dolaşımda olmayan bir eşyanın girmesi, Türkiye ile anlaşma imzalamış bir ülkeye ihraç edilmesi ve Türkiye ile anlaşma imzalamış bir ülkeye menşe ispat belgesi eşliğinde ihraç edilmek istenmesi koşullarına bağlı olup vergi tahsili için yukarıda belirtilen koşulların topluca yerine gelmesi aranmakta ve koşulların birinin eksikliği durumunda bu verginin tahsiline olanak bulunmamaktadır.⁵⁹

2006/12 sayılı Dahilde İşleme Rejimi Tebliğinin 33'üncü maddesine göre işlem görmüş ürünün elde edilmesinde kullanılan vergiye konu eşyanın tespitinde firma beyanı esas alınmakta olup aksine bir durumun tespiti halinde, ödenmeyen ya da eksik ödenen TEV, ödemenin yapılması gereken tarih itibarıyla 6183 sayılı AATUHK hükümlerine göre tahsil edilmektedir. Diğer taraftan, aynı tebliğe göre TEV'in ihracat beyannamesi konusu eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıktığı tarihe kadar ödenmesi zorunludur.

1.2.8. Anti-damping ve Anti-sübvansiyon Vergisi

İthalatta haksız rekabet hallerinden dampinge veya sübvansiyona konu olan ithalatın sebep olduğu zarara karşı bir üretim dalının korunması amacıyla yapılacak işlemlere ilişkin olarak çıkartılan 3577 sayılı İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun'un "Tanımlar" başlıklı 2'nci maddesine göre; damping, bir malın Türkiye'ye ihraç fiyatının, benzer malın normal değerinin altında olmasını; damping marjı, normal değer ihraç fiyatını aştığı miktarı; sübvansiyon, menşe veya ihracatçı ülkenin fayda sağlayan, doğrudan veya dolaylı mali katkısını; sübvansiyon miktarı, menşe veya ihracatçı ülke tarafından ihraç edilen malın imal, üretim, ihracat veya

⁵⁹ Cahit Yerci, "Dış Ticarete Ödenen Vergiler Ve Bu Vergilerin Gelir Ya Da Kurumlar Vergisi Matrahına Etkisi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:249, Haziran 2009.

taşıma aşamasında sağlanan, doğrudan veya dolaylı olarak sağlanan faydanın tutarını ifade etmektedir.

Aynı Kanun'un 7'nci maddesine göre yapılan soruşturma sonucunda, ilgili Bakanlıkça onaylanan dumping marjı ve sübvansiyon miktarı kadar dumpinge konu malın ithalinde dış ticarete dumping yaparak haksız rekabete neden olan ülke veya firmaların mallarına karşı anti-dumping vergisi, sübvansiyona konu malın ithalinde ise telafi edici vergi yani anti-sübvansiyon vergisi alınmaktadır. Bununla birlikte, dumpinge veya sübvansiyona konu ithalat nedeni ile meydana gelen zararın telafisinin, tespit edilen dumping marjı veya sübvansiyon miktarından daha az bir miktar veya oranda vergi konulmasıyla mümkün olabileceğinin belirlenmesi halinde bu oran veya miktarda vergi uygulanmaktadır. Keza, mezkur Kanun'un 9'uncu maddesine göre, dumping marjı ve sübvansiyon miktarı, gümrük idarelerince ithalde alınan diğer vergilerden ayrı olarak tahsil olunmakta veya teminata bağlanmaktadır. Anti-dumping vergisi, zarar gören ülkenin zararlarını telafi eden, geçici ve bir defaya mahsus alınan bir vergi durumundadır.

Dampinge karşı vergide tahakkuk zamanaşımına ilişkin olarak, vergisi hiç alınmayan veya eksik tahakkuk ettirilerek ithal edilmiş eşya ile ilgili olarak, 3577 sayılı Kanununun 15'inci maddesinde yer alan *“gümrük mevzuatının; gümrük vergisinin tesciline, tahakkukuna, tahsiline, geri verilmesine, takibine ve teminata bağlanmasına ilişkin 3577 sayılı Kanuna aykırı olmayan usul ve şekle müteallik hükümleri, dumpinge karşı vergi veya telafi edici verginin tescili, tahakkuku, tahsili, geri verilmesi, takibi ve teminata bağlanması işlemlerinde de uygulanır.”* hükmü çerçevesinde GK'nın 197'nci maddesine göre değerlendirme yapılması gerekmektedir.⁶⁰ Diğer taraftan, İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun'un 15'inci maddesine göre ödenmeyen dumpinge karşı vergi veya TEV, 6183 sayılı AATUHK hükümlerine göre gümrük idarelerince takip edilmektedir.

⁶⁰ Sedat Güner, “Dampinge Karşı Vergi Uygulamasına Bir Bakış”, **Gümrük Dünyası Dergisi**, Sayı 49, 2006.

1.2.9. Toplu Konut Fonu (Tarım Payı)

Bakanlar Kurulunca bazı maddelerin ithalatında TKF alınması karara bağlanmış olup bu fona tabi olacak maddeler 95/7606 sayılı İthalat Rejimi Kararında ve eki listelerde gösterilmektedir.

Türkiye ile AB arasında oluşturulan Gümrük Birliğinin bir sonucu olarak Türkiye ile AB arasındaki ticarete sanayi ürünleri üzerindeki vergiler tamamen kaldırılmış olup tarım ürünleri ise Gümrük Birliğinin dışında tutulmuştur. Bu çerçevede işlenmiş tarım ürünlerinin tarım ve sanayi paylarının hesaplanarak, sanayi payları sıfırlanmaktadır. Söz konusu işlenmiş tarım ürünlerindeki tarım payı ve sanayi payının belirlenmesi için kimyasal analize tabi tutulmaları, analiz sonuçlarına göre İthalat Rejimi Kararının 1 no.lu ekinde yer alan Bileşim Tablosu uygulanarak hesaplamının yapılması gerekmektedir.⁶¹

İthalat Rejimi Kararı eki listeler kapsamı maddelerin karşılarında (T1) veya (T2) işaretlerinin bulunduğu durumlarda, işlenmiş tarım ürünlerinin bünyesinde yer aldığı kabul edilen ve bileşim tablosunda belirtilen kod numaralarına tekabül eden TKF miktarları tahsil olunmaktadır.

İthalatta hangi eşya için hangi oranda TKF ödeneceği, İthalat Rejim Kararı eki listelerde gösterilmektedir. 1995/7606 sayılı İthalat Rejim Kararı'nın 10'uncu maddesine göre TKF ödenerek ithal edilecek maddeler fiili ithal tarihinde geçerli miktar ve oranlar kadar fona tabi olup fon tutarları fiili ithal tarihinde gümrük idarelerince tahsil edilmektedir. Bu fonların, ilgililerce süresi içinde yatırılmaması durumunda, 6183 sayılı AATUHK hükümleri uygulanmaktadır. Ancak, GK'nın 167'nci maddesinde yer alan hallerde; gümrük vergilerinden muaf olarak serbest dolaşıma sokulacak eşyalardan TKF tahsil edilmemektedir.

⁶¹ Gökçelik, a.g.e., s.153.

1.2.10. Destekleme Fiyat İstikrarı Fonu

Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu; 25/01/1980 tarihinde 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesine İlişkin Kanun'un 2'nci maddesine istinaden 13/10/1988 tarihli ve 13384 sayılı DFİF Hakkında Karar ile Para ve Kredi Kurulu kararıyla tarımsal girdilerin sübvansiyonu, üreticinin fiyat hareketlerinden korunması, ihracatın geliştirilmesi, ihracata dönük yatırımların finansmanı, kısacası dış ticaretin ekonomik şartlara uygun olarak yürütülmesini sağlamak amacıyla TCMB nezdinde teşkil edilmiştir.⁶²

Bahse konu Kararın 2'nci maddesine göre fonun kesinti yapılan kaynaklar arasında en önemli grubu, her türlü malın ihracında iç ve dış fiyatlardaki gelişmeler dikkate alınarak ihraç bedellerinden kilo, adet veya kıymet esasına göre yapılacak tahsilat ve kesintiler oluşturmaktadır. Yine anılan Kararın 4'üncü maddesine göre ihracat işlemlerinde fon kesintilerinin, ihracat bedellerinin yurda getirilmesine bağlı olmaksızın Gümrük Çıkış Beyannamesinin açıldığı tarihteki Fon miktarı esas alınarak, fiili ihracattan itibaren en geç ihracat bedellerinin yurda getirilme süresi (uzatmalar hariç) sonuna kadar aracı banka veya özel finans kurumlarınca tahsil edilmesi gerekmektedir. İhracatında DFİF primi kesintisi yapılacak mallar ve miktarı ile istisna ve muafiyetler mezkur Kararın 11'inci maddesinde detaylıca belirtilmiştir.

Diğer taraftan, bu fonun tahsilatı ile ilgili olarak teminat alınması dahil usul ve şekle ilişkin her türlü düzenlemeyi yapmaya mülga Dış Ticaret Müsteşarlığı (Mer'i Ekonomi Bakanlığı) yetkili kılınmıştır. 1988/13384 sayılı DFİF Hakkında Karar'ın 9'uncu maddesine göre fiili ihracatın gerçekleşmemesi, fiilen ihraç edilen malların çeşitli nedenlerle yurda geri getirilmesi, fiilen ithal edilen malların mahrecine iadesi, fon tahsilinin sehven yapılması ve benzeri nedenlerle tahsil edilmiş fonların iade talepleri, Mülga Dış Ticaret Müsteşarlığı'nca belirlenecek esaslar çerçevesinde, T.C. Merkez Bankası'nca sonuçlandırılmaktadır. Dolayısıyla, gümrük işlemleri yapılırken

⁶² Kızılay, a.g.e., s. 13.

gümrük idaresinin bu kamu alacağına ilişkin takip ve tahsil zorunluluğu bulunmamakta, ancak anılan fonun ödenip ödenmediğini buna ilişkin gerekli belgeleri isteyerek kontrol etme görevi bulunmaktadır.

Son olarak, 1988/13384 sayılı DFİF Hakkında Karar'ın 12'nci maddesine göre kararın uygulamasından doğan fonlar ve cezalar 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkındaki Kanun'un 3/2'nci maddesine göre tahsil olunmaktadır.

1.2.11. Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu

14/01/1970 tarihli ve 1211 sayılı TCMB Kanunu ve 25/04/1985 tarihli ve 3182 sayılı Mülga Bankalar Kanunu'nda yer alan hükümlere dayanılarak çıkarılan, 12/05/1988 tarihli KKDF Hakkında 88/12944 sayılı BKK'ya göre, KKDF'nin amacı, kalkınma planı ve yıllık programlarda öngörülen hedeflere uygun olarak yatırımların yönlendirilebilmesi ve ihtisas kredilerinde kredi maliyetlerinin düşürülmesi amacıyla bazı kredi işlemleri üzerinden yapılacak kesintilerin bir havuzda toplanması ve sonra da ihtisas kredilerine ödenecek olan primlere bu fondan destek sağlanmasıdır.⁶³ KKDF Hakkında 88/12944 sayılı Kararın 2'nci maddesine göre KKDF gereğince yapılan kesintinin kapsamına kredili olarak yapılan ithalat işlemleri girmektedir. Buna göre, ithalatçının kredilendirilmesinin söz konusu olduğu kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekline göre yapılan ithalatlarda genel olarak fon ödenmesi gerekmektedir.

Fona yapılan kesintinin konusu ve oranları zaman içinde büyük değişiklikler göstermiştir. Uygulama bir tür mali mükellefiyet şeklinde görüldüğü için, KKDF çok eleştiri almış ve kaldırılması için yapılan girişimler başarısız kalmış ve yıllardan beri varlığını fiilen sürdürmüştür. Teorik açıdan KKDF, finansal kesim üzerinden alınan

⁶³ Ercan Alptürk, "Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu ile Destekleme Ve Fiyat İstikrar Fonunun Özellikleri", **e-Yaklaşım Dergisi**, Sayı 23, Haziran 2005, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com>, 1 Mayıs 2015.

bir tür vergi olup ağır mali bir yük getiren, kredi maliyetlerini yükselten ve kanuna değil Bakanlar Kurulu'nca çıkarılan kararnameye dayanan bir mali mükellefiyettir.⁶⁴

Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 2011/16 sayılı Genelgesinde; KKDF kesintisine tabi olmayan ödeme şekillerine göre gerçekleştirilen ithalatta mal bedelinin, proforma fatura veya kesin satış faturası tarihine bakılmaksızın serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil tarihinden önce (bu tarih dahil) ilgili bankaya yatırılması ve ilgili banka tarafından da bu bedelin ihracatçıya transferinin en geç iki is günü içinde tamamlanmış olması gerektiği belirtilmektedir.

Diğer taraftan, ödeme şekline göre KKDF kesintisine tabi ithalat işlemlerinde, eşyanın beyan edilen gümrük kıymetinin ilgili gümrük idaresince veya sonradan yapılan denetim ve kontroller neticesinde tespit edilen gümrük kıymetinden düşük çıkması sonucunda, gümrük vergisi ve KDV gelir eksikliğine ilişkin ek tahakkuk gümrük idaresince yükümlüsüne tebliğ edilirken KKDF kesintisi ve cezalarda bildirilerek, fon kesintisi tahsilâtının gümrük idaresince yapılması gerekmektedir.⁶⁵ Bununla birlikte, Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 2013/39 sayılı Genelgesine göre, yatırılmadığı anlaşılan KKDF tutarları ile ilgili olarak, GK'nın 6455 sayılı Kanun ile değişik 234'üncü maddesine göre ceza tatbiki gerekmektedir.

Diğer taraftan, KKDF ile ilgili olarak, 16.10.2014 tarihli 2014/6852 sayılı Vadeli İthalatta Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Kesintilerinin Takip Ve Tahsili Hakkında BKK'da ithal edilen eşya ile ilgili olarak hiç ödenmeyen veya eksik ödenen KKDF kesintileri hakkında GK'daki esaslara göre işlem yapılacağı ve KKDF kesintilerine tabi ithal eşyasının yapılan muayene ve denetleme veya tesliminden sonra kontrolü sonucunda tespit edilen KKDF kesintisi farklılıklarına ilişkin GK'daki

⁶⁴ Selahattin Tuncer, "Finansal Kesim Üzerindeki Mali Yük KKDF: Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 174, Haziran 2007, s. 9.

⁶⁵ Cevdet Bozkurt, "Değişen Gümrük Mevzuatı Karşısında KKDF Uygulamalarının Değerlendirilmesi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 207, Mart 2010, s. 4.

esaslara göre para cezası uygulanacağı belirtilerek anılan fonun gümrük idarelerince takip ve tahsili ifade edilmiştir.

Ayrıca, KKDF Hakkında 88/12944 sayılı Kararın 3'üncü maddesine göre ihracatın finansmanı amacıyla kullanılan krediler ve ihracatı teşvik belgesi ile dâhilde işleme izin belgesi kapsamında yapılan ithalatta yukarıdaki oranlar % 0 olarak uygulanmaktadır. Yine, 10/04/2015 tarih ve 29322 sayılı R.G.'de yayınlanan 2015/7511 sayılı KKDF Kesintileri Hakkında Karar ile karar ekinde yer alan ve üretimi desteklemek amacıyla genel olarak yatırım ve ara mal niteliğinde sayılabilecek hayvansal ve bitkisel tarım ve gıda ürünler, tütün, metal cevheri, mineral yakıtlar ve yağlar, inorganik ve organik kimyasallar ve tıbbi müstahzarlar, gübre, boya ve uçucu yağlar, esans, yağlama müstahzarları, plastik, kauçuk, ham post ve deriler, ağaç ve ahşap eşya, kağıt, basılı kitap ve gazete, pamuk, alüminyum, kurşun, çinko ve bakırdan mamul eşyalar, nükleer reaktör, kazan, makineler, mekanik cihazlar ve aletler ile bunların aksam ve parçaları, elektrikli cihazlar, demiryolu ve benzer hatlara ait taşıtlar, kurtarıcı, vinç, itfaiye gibi özel amaçlı taşıtlar, traktör ve kamyonet şasi ve parçaları, hava taşıtları ile gemi mallarının kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekillerine göre ithalatında KKDF kesintisi oranı %0 (sıfır) olarak uygulanmaktadır.

1.2.12. Tütün Fonu

21/02/2001 tarihli ve 4629 sayılı Bazı Fonların Tasfiyesi Hakkında Kanun'un geçici 1'inci maddesine göre çıkarılan 2009/15685 sayılı Bazı Mallara Uygulanacak Tütün Fonu Tutarlarının Belirlenmesine Dair Karara göre, Kararın 1'inci maddesinde belirtilenler dışındaki, yabancı tütün ile yurt içinde harmanlanmış ve imal edilmiş (blended) sigaraların bünyesine giren yabancı tütünün ithali sırasında CİF bedel üzerinden 900 \$/ton fon alınmaktadır.

Gümrük vergisinden muafiyet ve istisna tanınacak haller genel olarak Tütün Fonu uygulamasında da mevcuttur. 2009/15481 sayılı BKK'nın 59'uncu maddesine göre, gümrük vergisinin söz konusu olmadığı ve muafiyet limitleri dahilindeki yolcu

beraberi eşya kapsamında bulunan ve Kararın 9 no.lu ekinde yer alan sigara ve tütün miktarı için fon ödeme yükümlülüğü bulunmamaktadır.⁶⁶

1.2.13. Ek Mali Yükümlülük

Anayasa'nın "Piyasaların Denetimi ve Dış Ticaretin Düzenlenmesi" başlıklı 167'nci maddesi gereğince; dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koyma ve bunları kaldırma konusunda kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilebilmektedir. Dolayısıyla, Anayasa'nın 167'nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "ek mali yükümlülük" kavramı Anayasa'nın 73'üncü maddesinde yer alan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler dışında kalan bir kavramdır.⁶⁷

Anayasa'nın belirtilen 167'nci maddesine uygun olarak kanunlaşan 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun ile dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesini sağlamak amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler konulması ve kaldırılması, bu yükümlülüklerle ilişkin esasların tespit edilmesi ve oluşan fonların kullanılması hususu hükme bağlanarak Anayasaya paralel bir düzenleme yapılmıştır.⁶⁸ Anayasa'ya paralel olarak düzenlemesi yapılan söz konusu Kanuna dayanılarak ek mali yükümlülük çıkartılmış olup 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanunu'nun 3'üncü maddesine göre, ek mali yükümlülüklerin nevi, miktarı, tahsili, takibi, iadesi, gerektiğinde bütçeye irat kaydedilmesi, bir fonda toplanması ve fonun kullanım esasları BKK ile belirlenmektedir.

⁶⁶ Her bir yolcu başına belirtilen eşya miktar: Sigaralar 400 adet, Sigarillolar (her biri 3 gr. dan ağır olmayan purolar) 100 adet, Puro 50 adet, Kıyılmış tütün (200 yaprak sigara kağıdı ile) 250 gr. Ve Pipo tütünü 250 gr.

⁶⁷ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989, s. 8.

⁶⁸ Nevzat Bozkurt, "İthalat Sürecinde Tahsil Edilen Ek Mali Yüklerin Hukuksal Anlamı", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 107, Eylül-Ekim 2011, s. 137.

Diğer taraftan, anılan Kanuna dayanılarak çıkartılan ve ithalatta korunma önlemi uygulanmasına ilişkin çıkartılan muhtelif BKK'larda GK ve ilgili diğer gümrük mevzuatının, gümrük vergisinin tesciline, tahakkukuna, tahsiline, geri verilmesine, takibine ve teminata bağlanmasına ilişkin usul ve şekle müteallik hükümleri, korunma önlemi olarak uygulanacak ek mali yükümlülüğün tescili, tahakkuku, tahsili, geri verilmesi, takibi ve teminata bağlanması işlemlerinde de uygulanacağı belirtilmektedir.⁶⁹

1.2.14. Çevre Katkı Payı

Çevre Katkı Payı, çevre kirliliğinin önlenmesi, çevrenin iyileştirilmesi ve çevre ile ilgili yatırımların desteklenmesi amacıyla 09/08/1983 tarihli ve 2872 sayılı Çevre Kanunu'nun 18'inci maddesi uyarınca, ithaline izin verilen kontrole tabi yakıt ve atıkların CIF bedelinin yüzde biri ile hurdaların CIF bedelinin binde beşi oranında tahsil edilmektedir.

Çevre Kanunu'nun 18'inci maddesine dayanılarak hazırlanan, 03/04/2007 tarihli ve 26482 sayılı R.G.'de yayımlanarak yürürlüğe giren Çevre Gelirlerinin Takip ve Tahsili ile Tahsilat Karşılığı Öngörülen Ödeneğin Kullanımı Hakkında Yönetmelik ile çevre kirliliğinin önlenmesi, çevrenin iyileştirilmesi ve çevre ile ilgili yatırımların desteklenmesi için alınacak çevre katkı payının ne şekilde tahsil edileceği belirlenmiştir.

Anılan yönetmeliğin 6'ncı maddesine göre; ithale konu kontrole tabi yakıt, atık veya hurda ithalinde, gümrük idaresine sunulan gümrük beyannamesinde belirtilen CIF bedeli üzerinden, yakıt ve atıkların CIF bedelinin % 1 ile hurdaların CIF bedelinin binde beşi oranında çevre katkı payı ödendikten sonra, buna ilişkin belgenin beyannameye eklenmesi ve gümrük idaresine ibraz edilmesi gerekmektedir. Çevre

⁶⁹ Örneğin; 2014/6493 Sayılı Korunma Önlemi Uygulanmasına İlişkin Karar, Md. 5.

katkı payının tahsili gerçekleştirildikten sonra gümrük mevzuatı çerçevesinde ithale konu malın ithaline izin verilmektedir.

1.2.15. TRT Bandrolü

04/12/1984 tarihli ve 3093 sayılı Türkiye Radyo Televizyon Gelirleri Kanunu'nun 3'üncü maddesi uyarınca, radyo, televizyon, video ve birleşik cihazları imal edenler satıştan önce; ithal edenler ise serbest dolaşıma girişinde bandrol veya etiket almaya mecburdurlar.

Aynı kanunun 4'üncü maddesine göre söz konusu eşyaları ithal edenler, serbest dolaşıma giriş beyannamesindeki (ÖTV hariç) KDV matrahı üzerinden bir defaya mahsus olmak üzere Kanunla belirlenmiş olan nispi oranlar üzerinden ödeme yapmaktadır. Diğer taraftan, ticari ithalat maksadı dışında yurt dışından getirilecek belirtilen cihazlardan bir defaya mahsus olmak üzere alınacak ücretler her yıl Aralık ayında gelecek takvim yılından geçerli olmak üzere Bakanlar Kurulu tarafından maktu olarak tespit edilir.

Söz konusu kanunda 11/09/2014 tarih ve 29116 (Mükerrer) sayılı R.G.'de yayımlanan 6552 sayılı İş Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması İle Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun ile bir takım değişiklikler yapılmıştır. Yapılan son değişikliklerle birlikte TRT Bandrolünün, gümrük idarelerince ithalatta alınan gümrük vergileri ve diğer mali yükümlülüklerden ayrı olarak tahsil olunacağı hükmü getirilmiş, yine Türkiye Radyo-Televizyon Kurumu Genel Müdürlüğünce isteyen imalatçı ya da ithalatçı firmalara bandrollerin teminat mektubu karşılığı verileceği belirtilmiştir. Böylelikle, 6552 sayılı Kanun ile değişik 3093 sayılı Kanunda ithal eşyası için bandrol yükümlülüğünün yerine getirilmesine ilişkin iki usul öngörülmüştür. Buna göre, yükümlüler bandrol ücretlerini serbest dolaşıma giriş beyannamesindeki (ÖTV hariç) KDV matrahı üzerinden bir defaya mahsus olmak üzere gümrük idaresine peşin olarak ödeyebilmekle birlikte Türkiye Radyo-

Televizyon Kurumu Genel Müdürlüğünden teminat mektubu karşılığı bandrolleri alabilmektedirler. Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 2015/11 sayılı Genelgesinde belirtildiği üzere, peşin ödenen veya teminata bağlanan bandrol bedellerinin, ÖTV Kanunu'nun 11'inci maddesi kapsamında ithalatta ÖTV matrahına ve KDV Kanunu'nun 21/b maddesi kapsamında ithalatta KDV matrahına dahil edilmesi gerekmektedir. Bu işlem yapılırken, bandrole tabi eşyanın beyan edildiği serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil anındaki, bandrol bedelinin dahil olmadığı (ÖTV hariç) KDV matrahı üzerinden bandrol ücreti hesaplanması, bulunan bandrol ücretinin önce ÖTV matrahına dahil edilmesi ve sonra ÖTV tutarı ile birlikte KDV matrahına eklenmesi gerekmektedir.⁷⁰

Diğer taraftan, 09/07/2015 tarihinde 2015/7757 sayılı 3093 Sayılı Türkiye Radyo-Televizyon Kurumu Gelirleri Kanunu Uyarınca Radyo, Televizyon, Video Ve Birleşik Cihazlar İle Bunların Dışında Kalan Radyo Ve Televizyon Yayınlarını Almaya Yarayan Her Türlü Cihazdan Alınacak Bandrol Ücretlerine İlişkin BKK çıkartılarak TRT bandrolünün alınmasına ilişkin usul ve esasların düzenlenmiştir. Anılan Kararın 10'uncu maddesinde, serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulan eşyanın bandrol ücretinin hiç alınmadığı veya noksan alındığının tespiti halinde 4458 sayılı Kanunda yer alan usul ve esaslara göre takip ve tahsil edileceği ve tespit edilen bandrol ücreti arasındaki farklarda, 4458 sayılı Kanun uyarınca ithalat vergileri noksanlıklarında uygulanacak esaslara göre idari para cezası kesilmesi gerektiği belirtilmiştir. Yine, aynı madde uyarınca gümrük idarelerince yapılan tespit sonucunda belirlenen farklılıklara ilişkin tebliğ edilen bandrol ücretleri ile cezalar hakkında, 4458 sayılı Kanununun 244 üncü maddesi uyarınca uzlaşma talebinde bulunulabilmektedir.

1.2.16. Kültür Fonu

05/12/1951 tarih ve 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'nun 44'üncü maddesine göre; her türlü boş video kasetini, ses kasetini, kompakt diski, bilgisayar

⁷⁰ Ayrıntılı örnek için Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 21/03/2015 tarihli ve 2015/13 sayılı Genelgesine bakınız.

disketini ticari amaçla ithal eden gerçek ve tüzel kişiler, ithalat bedeli üzerinden yüzde üçü geçmemek üzere BKK ile belirlenecek orandaki Kültür Bakanlığı kesintisi ödemekle yükümlüdürler.

2013/5260 sayılı Fikir Ve Sanat Eserlerinin Çoğaltılmasına Yarayan Teknik Cihazlar İle Boş Taşıyıcı Materyallerin İmalat Veya İthalatında Yapılacak Kesinti Oranlarının Belirlenmesine İlişkin Kararın 1'inci maddesine göre, her türlü boş video kaseti, ses kaseti, bilgisayar disketi, CD, DVD gibi taşıyıcı materyaller ile fikir ve sanat eserlerini çoğaltmaya yarayan teknik cihazların imalat veya ithalat bedelleri üzerinden yapılacak kesinti oranları belirtilerek bu oranlardaki kesintinin eşyanın serbest dolaşıma girişini sağlayan gerçek ve tüzel kişilerce, eşyanın serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescilinden önce Kültür ve Turizm Bakanlığınca belirlenecek bir ulusal bankaya yatırılması ve söz konusu kesintinin banka hesabına yatırıldığını tevsik eden belgeye ilişkin bilgilerin gümrük beyannamesinin 44 no.lu kutusuna kaydedilmesi gerekmektedir. Ayrıca, belirtilen yükümlülüğe aykırı olarak süresinde yatırılmadığı veya eksik yatırıldığı tespit edilen meblağlar, 6183 sayılı AATUHK hükümlerine göre tahsil edilmektedir.

Gümrük idareleri anılan kesintinin tahsilini yapmamakta, sadece ilgili eşyaların serbest dolaşıma girişinde bu kesintinin beyanname tescil tarihinden önce bankaya yatırılmış olduğuna ilişkin makbuzu yükümlüden talep etmektedir. Gümrük idarelerinde cereyan eden işlemlerde kültür fonuna ilişkin olarak bu şekilde işlem tesis edilirken, ödenmediğinin veya eksik ödendiğinin beyanname tescilinden sonraki bir tarihte tespit edilmesi durumunda da kültür fonu için gümrük idarelerince herhangi bir alacak takibatı işlemi yapılmamaktadır. Bu itibarla, ödenmediğinin veya eksik ödendiğinin beyanname tescil tarihinden sonra tespit edilmesi halinde Kültür Fonuna ilişkin olarak ek tahakkuk ve ceza kararı düzenlenmemesi gerekmektedir.

İKİNCİ BÖLÜM

GÜMRÜK VERGİLERİNDE VERGİLENDİRME SÜRECİ

2.1. Olağan Vergilendirme Süreci

Uyuşmazlık Mahkemesi ve Danıştay'a göre idari işlem, "kamu kurum ve kuruluşları tarafından kamu hukuku kuralları uyarınca tek taraflı olarak tesis edilen ve re'sen uygulanabilir nitelikte olan hukuki tasarruflardır."⁷¹ Vergi idaresi tarafından ortaya konan irade karşı tarafın onayını alma ihtiyacı olmadan veya karşı tarafın kabul etmesine gerek duyulmadan hukuki sonuç doğuruyorsa buna "Tek Yanlı İdari İşlem" denir. Bir hukuki sonuç elde etmek için, idarenin irade açıklaması yeterli değilse, hukuki sonuca ulaşmak için hem idare hem de ilgili kişinin yani her iki tarafın karşılıklı birbirine uygun irade açıklamasına gerek duyuluyorsa da buna "İki Yanlı İdari İşlem" denilmektedir. Vergilendirme sürecine ilişkin işlemler tek yanlı idari işlemler grubuna girmektedir.⁷²

Türk Vergi Sistemi'nde, vergi yükümü getiren kurucu temel öğeler özel vergi yasalarında yer alırken, vergi yükümlülüğü getirmeyen hak ve ödevlerin uygulanmasını gösteren vergiye ilişkin ödevsel ve yönetsel öğeler ise VUK, AATUHK, Türk Ceza Kanunu gibi genel vergi yasalarında veya genel hukuka ilişkin yasalarda yer almaktadır.⁷³ Dolayısıyla, sınırlar arası mal ve eşya hareketlerini vergi kapsamına alan gümrük yükümlülüğü kendine has bir takım özellikler taşımakta olup kanun koyucu gümrük işlemlerinden alınan vergi ve diğer yükümlülüklerin usul ve esaslarını "Gümrük Vergisi Kanunu" ile değil, çok yönlü bir "Gümrük Kanunu" ile düzenlemiştir.⁷⁴ Bu çerçevede gümrük vergilerinin GK hükümleri uyarınca tahsil

⁷¹ Şeref Gözübüyük, Turgut Tan, **İdare Hukuku Cilt: 1**, Ankara, Turhan Yay., 2003, s. 412.

⁷² Kızılot v.d., **a.g.e.**, s. 130.

⁷³ Güneş, **a.g.e.**, s. 117.

⁷⁴ Neslihan Coşkun Karadağ, İbrahim Organ, "Gümrük Uzlaşması Ve Vergi Usul Kanunu'ndaki Uzlaşma Kurumu İle Karşılaştırılmalı Olarak Değerlendirilmesi", **Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 7 - Sayı: 1, 2014, s. 370.

edildiği dikkate alındığında, özellikle GK’da vergilendirmeye ilişkin usul ve ilkelerin yer alması, GK’yı VUK gibi usul kanunu noktasına taşımıştır.⁷⁵ Diğer taraftan, GK kendine has kanun niteliğinde olmakla birlikte GK’da yer alan hüküm ve düzenlemelerin VUK, 5326 sayılı Kabahatler Kanunu ile 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu’nda yer alan hüküm ve düzenlemelerle bağlantısını göz ardı etmemek gerekir.⁷⁶

Türk Vergi Sisteminde, vergi kanunlarına ilişkin genel olarak VUK kapsamında “tarh-tebliğ-tahakkuk-tahsil” vergilendirme süreci temel alınarak işlem yapıldığı ve VUK ile GK’da vergilendirme sürecinin farklı olduğu dikkate alınarak gümrük vergilendirme sürecinin daha iyi anlaşılabilmesi amacıyla öncelikle VUK kapsamında olağan vergilendirme süreci üzerinde durulacak olup sonrasında GK kapsamında farklılık arz eden gümrük vergilerinin olağan vergilendirme süreci irdelenecektir.

2.1.1. VUK Kapsamında Vergilendirme Süreci

Vergilendirme süreci, vergi yükümlülüğünün doğmasından sona ermesine kadar süren dinamik bir yapıya sahip olmakla birlikte bu sürecin başlayabilmesi için vergi alacağının doğması gerekmektedir. VUK hükümlerine göre, vergi yükümlülüğünün doğmasından sonra izlenilecek vergilendirme sürecinin ilk aşamasını “tarh”, ikinci aşamasını “tebliğ”, üçüncü aşamasını “tahakkuk” ve son aşamasını “tahsil” oluşturmaktadır. Diğer taraftan, vergi idaresinin yapmış olduğu vergilendirme ile ilgili belirtilen tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin kesin ve yürütülmesi zorunlu duruma gelinceye kadar izlenmesi ve uyulması gereken yolları, vergilendirme tekniğine ilişkin hazırlık çalışmaları ve incelemeleri, vergilendirmenin şekil unsurunu ifade etmektedir. Özel nitelikteki vergilendirme tekniğine ilişkin işlemlerin kanuni

⁷⁵ Saygılıoğlu, Gerçek, **a.g.e.**, s. 139.

⁷⁶ Karadağ, Organ, **a.g.m.**, s. 371.

yönetim ilkesi gereğince genel ve nesnel nitelikteki vergi kanunlarına uygun olarak yapılması zorunluluğu bulunmaktadır.⁷⁷

2.1.1.1. Tarh

Tarh kavramının sözlük anlamı hesaplama olup vergini tarhı ise vergi kanunlarında gösterilen matrah üzerinden ve yine kural olarak, kanun ile belirlenen vergilendirme ölçülerine göre, vergi dairesi tarafından vergi alacağının hesaplanması ve bu alacağın tutar olarak tespit edilmesidir.⁷⁸ Diğer bir ifadeyle verginin tarhı, mükellefin ödeyeceği vergi borcunun, kanunlarda yazılı matrah ve oranlar üzerinden hesaplanarak ortaya çıkarılmasıdır.⁷⁹ Vergiler kural olarak, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh edilmekte olup bu durumda mükellefin beyanı üzerinden alınan vergiler “Tahakkuk fişi” ile tarh ve tahakkuk ettirilmektedir. Vergiyi tarh edecek daire, tarhiyata yetkili ve görevli vergi dairesi olmalıdır. Mükellefe verilen tahakkuk fişi ile vergiler aynı anda tebliğ ve tahakkuk etmekte ve ihtirazi kayıt da yoksa yine o anda kesinleşmektedir. VUK’un 28’inci maddesine göre, beyannamenin elektronik ortamda gönderilmesi halinde tahakkuk fişi elektronik ortamda düzenlenmekte ve mükellef veya elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verilmiş gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda iletilmektedir. Bu ileti, tahakkuk fişinin mükellefe tebliği yerine geçmektedir.

Tarh, vergi alacağını tespit eden kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olmakla birlikte, tarh işlemine karşı mükellef tarafından dava açılması tahakkuk aşamasında olmaktadır. Dava açılması durumunda yürütme kendiliğinden durmaktadır. Tarhın bir idari işlem olması nedeniyle yetki, sebep, amaç, şekil ve konu bakımından işlemin sakatlanması durumunda mahkemeden işlemin iptali istenmekte ve mahkeme isteği uygun görürse iptal kararı verebilmektedir.⁸⁰

⁷⁷ Güneş, **a.g.e.**, s. 17.

⁷⁸ Kaneti, **a.g.e.**, s. 111.

⁷⁹ Edizdoğan, **a.g.e.**, s. 171.

⁸⁰ Kızılot v.d., **a.g.e.**, s. 133.

Beyan usulünde mükellefin beyan ettiği matrah, daha sonra vergi dairesi tarafından incelemeye tabi tutularak kontrol edilmekte ve matrahın doğru beyan edilmediğinin anlaşılması halinde ilave vergi tarhiyatına gidilmektedir. Beyan ve beyanname usulünde, vergi tarhına esas teşkil eden bilgileri mükellefler, vergi idaresine vermesi ve idarenin de bu bilgilere dayanarak vergi borcunu tespit etmesi gerekmektedir.⁸¹ İdeal bir vergi sisteminin yöntemi olarak nitelendirilebileceğimiz beyana dayanan tarh işleminde vergi matrahı yükümlü tarafından saptanıp bildirilmekte ve bu bildirim ayrıca vergi dairesi tarafından kontrol edilmektedir. Beyan usulünde vergi, yükümlünün yazılı ve sözlü beyanı üzerine tarh edilmektedir. Esas olan yazılı beyan olmakla birlikte Emlak Vergisi Kanunu'nun köylerde sözlü beyana olanak tanıyan 25'inci maddesinde yer aldığı üzere istisnai olarak sözlü beyan uygulaması da kullanılabilir.⁸² Diğer taraftan, tarh işlemi kişilerin istemesi, talep etmesi sonucu yapılan bir işlem olmayıp mükellef beyanname vermediği zaman vergi idaresi VUK kapsamında yoklama veya incelemeyle vergiyi doğuran olayı tespit ettiğinde vergiyi ikmalen veya re'sen tarh etmektedir.⁸³

Beyannameye dayanan tarh usulü, Türk vergi sisteminin ana tarh usulü olarak Gelir ve Kurumlar Vergisi, KDV, ÖTV, Veraset ve İntikal Vergisi gibi başlıca vergilerde uygulanmaktadır.⁸⁴ Bu tarh usulünde mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamamaktadırlar. Ancak ihtirazı kayıtlı (çekince ile) verilen beyannamelelere dayanılarak yapılan tarhiyat ile vergi hataları içeren tarhiyata karşı açılacak davalar bu durumun istisnasını oluşturmaktadır.⁸⁵

VUK içeriğinde beyannameye dayanan tarhiyat dışında ikmalen tarhiyat, re'sen tarhiyat ve idarece tarhiyat olmak üzere üç tür olağan olmayan tarhiyat vardır.

⁸¹ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 6. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2010, s. 65.

⁸² Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 96.

⁸³ Bekir Baykara, "Vergi Tarh İşleminin Hukuki Analizi", **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 7, Şubat 2004.

⁸⁴ Oktar, **a.g.e.**, s. 114.

⁸⁵ **A.e.**, s. 114.

Bunlardan ikmalen tarhiyat, ek ya da tamamlayıcı vergi tarhı olarak da adlandırılan bu işlem beyan usulünde belli bir vergi tarhiyatından sonra ortaya çıkan ve idarece saptanan matrah farkı için yapılan bir vergilendirme işlemidir. İkmalen vergi tarhına gidilebilmesi için iki koşula ihtiyaç duyulmakta olup bunlardan birincisi, daha önceden bir vergi tarh edilmiş olması; diğeri ise, matrah ya da matrah farkının defter, kayıt ve belgeler gibi maddi delillere ya da kanuni ölçülere göre saptanması gereğidir.⁸⁶ Re'sen vergi tarhı ise, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgeler gibi maddi delillere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde, takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapan yetkililerce belirlenen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda belirtilen matrah veya matrah farkı re'sen takdir olunmuş sayılmaktadır.⁸⁷

İkmalen vergi tarhı ve re'sen tarh işleminde vergi idaresi inisiyatif kullandığından, tarh işleminin kendiliğinden tahakkuku esası geçerli değildir. Bu iki tarh işleminde yükümlünün dava açma hakkını kullanabilmesi için ihbarname ile ilgililere tebliğ yapılmaktadır.⁸⁸

Son olarak, verginin idarece tarhı, ikmalen ve re'sen vergi tarhı sebepleri dışında kalan hallerde, mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunlarında belirtilen zamanlarda başvuramaları veya aynı kanunlarla kendilerine yüklenen ödevleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanuna göre belirlenen matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir.⁸⁹

⁸⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 97.

⁸⁷ Oktar, **a.g.e.**, s. 120.

⁸⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 98.

⁸⁹ Oktar, **a.g.e.**, s. 122.

2.1.1.2. Tebliğ

VUK'un 21'inci maddesine göre tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir. Tebliğ, hukuki bir işlemin ilgili kimsenin bilgisine sunulması için yetkili makamın, yasa ve yöntemine uygun bir biçimde yazı ile veya ilanla yaptığı bildirim işlemi olarak tanımlanmaktadır.⁹⁰ Başka bir ifadeyle tebliğ, mükellefin vergi borcunu ödeyebilmesi için, vergi dairesi tarafından tarh edilen vergiyi mükellef veya sorumlusuna usulüne uygun olarak yazı ile bildirilmesidir.

Diğer yandan, idare nezdinde oluşan bazı belge ve dokümanların hükme esas teşkil edebilmesi için sağlıklı bir şekilde muhatabına tebliğ edilmesi gerekmekte olup tebliğ edilmesi zorunlu olan belgelerin usulüne uygun olarak tebellüğ edilmesi, sonraki işlemlerin sıhhati ve ispatı açısından ayrı bir öneme sahiptir. Bu nedenle idare herhangi bir şüpheye yer vermeyecek şekilde tebliğin yapıldığını gösterir belgeleri titizlikle ve eksiksiz düzenlemek ve ispat aşamasında ibraz etmek zorundadır. Aksi halde tebliğ aşamasının tamamlanmış olduğu kabul edilemeyecektir.⁹¹

Tebliğata ilişkin usul ve esaslar VUK 93 ila 110 uncu maddeleri arasında düzenlenmiştir. Beyan esasına dayanan vergilerde mükellef kendi durumunu ilgili mevzuata uygun bir şekilde kendi inisiyatifi ve imkanları ile belirleyip ilgili vergi dairesine bildirerek bir bakıma kendi kendisini vergilendirdiği için, bu usul içinde gerçekleşen vergilendirmede mükellefin tarh edilen vergisinin kendisine bildirilmesine, yani tebliğe ihtiyaç yoktur. Dolayısıyla, mükellefin ödemesi gereken ve bilgisi dışında tarh edilen vergi borcunun mükellefin bilgisine sunulmasına “verginin tebliği” denilmektedir.

⁹⁰ Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2004, s. 125.

⁹¹ Doğan Şenyüz, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, 2. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 1997, s. 31-38.

Tebliğ işlemi, vergilendirme sürecinde tarh ve tahakkuk aşamaları arasında köprü konumundadır. Tebligat yapılmasının; tarh edilen vergiden yükümlü ya da sorumlunun haberdar edilmesi, tarh edilen vergi miktarının yükümlü ya da sorumlu tarafından öğrenilerek onayının alınması, idari veya yargısal bir sürenin başlamasının sağlanması açısından önemi vardır. Tebligat uygulamaya ilişkin bir işlem olup bu işlem yazılı şekilde yapılmaktadır. Tebliğ tarihi, idari ve yargısal sürelerin işlemeye başlaması ve hesaplanmasında belirleyici unsurdur.⁹²

Vergilendirmenin hüküm ifade edebilmesi için vergileme ile ilgili belgelerin süresi içinde ve tebligat usullerine göre mükelleflere bildirilmesi gerekmektedir. VUK'un 93'üncü maddesine göre, tebliğin yazı ile yapılması kanunda belirtilmiş olup VUK'da tahakkuk fişi dışında ki vergilendirme ile ilgili hüküm ifade edecek bütün belge ve yazıların tebliğ edileceği hükme bağlanmıştır.

Verginin tebliği, kanunda öngörülen kişilere usulüne uygun bir biçimde yapılmalıdır. VUK'un 94'üncü maddesine göre tebliğ, mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere, gerçek kişilerde küçüklük, kısıtlılık gibi nedenlerle mükellef yerine veli, vasi ya da kayyum gibi vergi sorumlularının bulunması halinde bunlara, tüzel kişilerde bunların başkan, müdür ya da kanuni temsilcilerine, tüzel kişi olmayanların tebligatı ise, bunları idare edenlere ya da temsilcilere yapılmaktadır. Tebliğ sadece kanunda belirtilmiş olan tebliğ yöntemleriyle ve sayılan kişilere yapılabilmekte olup bu yöntemler haricinde bir usul ile tebliğ yapılması veya tebliğin hiç yapılmaması vergilendirmede kanunilik ilkesini zedeleyecektir.⁹³ Ayrıca, bu konuda Danıştay 4. Dairesinin örnek kararı ise "*Tasfiye*

⁹² Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.103

⁹³ Ersan Öz, **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2004, s. 129.

halinde tüzel kişilerde şirketi temsile yetkili kişi tasfiye memuru olup, vergiye ilişkin her türlü tebligatın da tasfiye memuruna yapılması” şeklindedir.⁹⁴

Modern vergicilikte tebliğ, genel olarak yazılı olarak yapılmakta olup değişik şekillerde de yapılabilmektedir.⁹⁵ VUK hükümlerine göre tebligat, adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta ile veya memur aracılığı ile bilinen adrese elden teslim edilebilmektedir. Kanun koyucu tebligat işlemlerini kolaylaştırmak için postayla ya da memur aracılığıyla yapılacak tebliğ işlemlerinin, ilgilinin kabul etmesi koşuluyla daire ya da komisyonda da yapılabileceğini hükme bağlamıştır. Ayrıca, VUK’un 107/A maddesine göre tebliğ yapılacak kimselere, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabilmektedir. Diğer taraftan, VUK’un 103’üncü maddesine göre genel hallerin dışında tebliğ, muhatabın adresi hiç bilinmezse veya muhatabın bilinen adresi yanlış veya değişmiş olursa ve bu yüzden gönderilmiş olan mektup geri gelirse, başkaca sebeplerden dolayı posta ile tebliğ yapılmasına imkan bulunmazsa ve yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkan bulunmazsa ilan yoluyla yapılabilmektedir.

Tebliğin yapıldığı tarih, özellikle itiraz sürelerinin tebliğ tarihinden itibaren başlamasından dolayı büyük önem taşımaktadır. Bahse konu tebliğ işlemleri özellikle tarh işleminin vergi idaresi tarafından tek taraflı olarak yapıldığı ikmalen tarhiyat, re’sen tarhiyat ve idarece tarhiyat yapılan vergileri ilgilendirmektedir.⁹⁶

⁹⁴ Dn. 4. D.’nin, 25.03.1999 tarih ve E.1998/1102, K.1999/1241 sayılı Kararı.

⁹⁵ Edizdoğan, **a.g.e.**, s. 176.

⁹⁶ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, 34. Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi, 2014, s. 66.

2.1.1.3. Tahakkuk

VUK'un 22'nci maddesine göre verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi aşamasına gelmesidir. Kaneti'ye göre tahakkuk aşaması, verginin talep edilebilir bir alacak haline gelmesini sağlamaktadır.⁹⁷ Diğer bir ifadeyle tahakkuk; tarh ve tebliğ edilen verginin ödenecek, yani yükümlü ya da sorumlunun onu ödemek zorunda olduğu bir aşamaya gelmesidir.⁹⁸ Tebliğ işlemi ile mükellef idarece yapılan tarh işleminden haberdar olmaktadır. Dolayısıyla, verginin ödenebilir aşamaya gelebilmesi için, hesaplama sırasında ortaya çıkabilecek hataların düzeltilmesi, hesaplanmış olan vergiyle ilgili olarak borçlusu tarafından dava açılmış ise bu davanın sonuçlanması ya da dava açma süresinin geçmiş veya uzlaşmış olması gerekmektedir.⁹⁹

Verginin kesinleşmesi ise; vergi tahakkukundan farklı olarak bir işlem hakkında bütün yargı yollarının tüketilmesi suretiyle o işlemin nihai olarak geçerli bir mahkeme kararına konu yapılmış olmasını ya da o işlem için başvurulacak bir yargı yolu kalmamasını, dava açılmamasını ifade etmektedir.¹⁰⁰ Verginin tahakkuku ile kesinleşmesi aynı anda gerçekleşebileceği gibi farklı zamanlarda da gerçekleşebilir. Örneğin; normal beyan halinde mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı VUK 378'inci madde hükmüne göre dava açamamalarından dolayı verginin tahakkuku ile kesinleşmesi aynı anda gerçekleşirken mükellef beyanının ihtirazi kayıtla yapılması durumunda kesinleşme aynı anda gerçekleşmemektedir. İdarece tarh edilen vergilerin tebliğini müteakip mükelleflerce yargı yollarına taşınmasında ise, 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu'nda yer alan usul ve esasların izlenilmesi gerekmektedir. Tarh işlemine karşı süresi içinde vergi mahkemesine başvurulması halinde, verginin ödenecek duruma gelmesinin yani

⁹⁷ Kaneti, **a.g.e.**, s. 139.

⁹⁸ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 4. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınevi, 2007, s. 273.

⁹⁹ Edizdoğan, **a.g.e.**, s. 177.

¹⁰⁰ Yavuz Atar, **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, Konya, Mimoza Yayınları, 2004, s. 81.

tahakkukun mahkeme kararına kadar ertelenmesi, diğ er bir ifadeyle yürütmenin durması tahakkukun bir özelliğ idir.¹⁰¹

“İhtirazi kayıt, mükelleflerin, kendi beyanlarına göre yapılan işlemler aleyhine dava açamayacakları” şeklindeki kurala karşı geliştirilen ve belirtilen işlemlere karşı yargı denetimi imkanı sağlayan bir müessesesidir.¹⁰² Her ne kadar mükellefler yukarıda belirtildiğ i üzere kendi beyanları üzerine dava açamayacakları kabul edilse de, 2577 sayılı İYUK’un 27’nci maddesi uyarınca mükelleflerin ihtirazi kayıtla verdikleri beyannamelere karşı dava açma hakları bulunmaktadır. İhtirazi kayıtla verilen beyannamelere karşı açılan davalar İYUK’un 27’nci maddesi uyarınca tahsil işlemini durdurmadığından, tahsil işleminin durması için yürütmenin durdurulması kararı alınması gerekmektedir. Bu nedenle, ihtirazi kayıt düşülerek verilen beyannameler söz konusu olduğ unda, verginin tahakkuku ile kesinleşmesi aynı anda gerçekleşmemektedir.

Diğ er taraftan, VUK 34’üncü maddesi uyarınca, ikmalen ve re’sen tarh edilen vergiler bir ihbarname ile mükellefe tebliğ edilmesini müteakip, mükellefler, söz konusu ihbarnameye karşı ihbarnamenin tebliğ tarihini izleyen günden başlamak üzere 30 gün içerisinde vergi mahkemesinde dava açmak veya dava açmaksızın ödemek yoluna gidebilmektedirler.

2.1.1.4. Tahsil

VUK’un 23’üncü maddesine göre verginin tahsili, kanuna uygun surette ödenmesidir. Tahsil, idarenin alacağını toplaması olarak; ödeme ise mükellefin borçlu olduğ u meblağ ı devlete vermesi olarak tanımlanmaktadır.¹⁰³ Vergi olayında, alacaklı durumunda olan devlet ile borçlu durumunda olan mükellefler mevcut olup yine VUK’un 110’uncu maddesine göre mükellef borçlu olduğ u vergiyi, bağı lı olduğ u vergi

¹⁰¹ Öncel, Kumrulu, Çağ an, **a.g.e.**, s.106.

¹⁰² Bumin Doğ rusöz, “Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıt ve Piş manlıkla Beyan”, **Mali Ç özümler Dergisi**, Sayı 58, 2002, s. 90.

¹⁰³ Oktar, **a.g.e.**, s. 133.

dairesine ödemelidir. VUK 111'inci maddeye göre vergi, dayanağı olan kanunda gösterilen süreler içinde ödenmelidir.

Mükellefin vergi borcunu kendi isteği ile süresi içinde ödemesi durumunda tahsil işlemi gerçekleşir ve böylece vergi borcu sona ermektedir. Ancak, mükellef vergi borcunu vadeden sonra kendi isteği ile öderse, vergi borcuna ilave olarak gecikme zammı da alınmaktadır. Mükellef borcun vadesi gelmesine rağmen bunu hiç ödemeyecek olursa, AATUHK hükümleri çerçevesinde vergi dairesi cebren tahsil yoluna gitmektedir.¹⁰⁴ Kamu alacaklarının garanti altına alınabilmesi amacıyla, kamu alacaklarının ve dolayısıyla verginin cebren tahsiline ilişkin usul ve yöntem AATUHK 54'üncü maddesinde "*cebren tahsil ve takip esasları*" başlığı altında üç bent halinde hükümleştirilmiş olup cebren tahsil ancak kanunda yazılı bu üç hal dairesinde yapılabilmektedir. Devlet bu üç yöntem dışında yöntem benimseyerek veya yöntem geliştirerek cebren tahsilat yapamamaktadır. Aksi durum hukuk devletiyle bağdaşmayacaktır.¹⁰⁵

Diğer taraftan, anılan Kanunun 37'nci maddesine göre kamu alacaklarının özel kanunlarında belli edilen zamanlarda ödenmesi gerekirken birlikte, özel kanunlarında ödeme zamanı tespit edilmemiş amme alacakları ise Maliye Bakanlığınca belirtilecek usule göre yapılacak tebliğden itibaren bir ay içinde ödenmelidir. Yine aynı Kanunun 39'uncu maddesine göre, özel kanunlarında ödeme yeri gösterilmemiş amme alacakları, borçlunun ikametgâhının bulunduğu yer tahsil dairesine ödenmektedir.

2.1.2 Gümrük Kanunu Kapsamında Vergilendirme Süreci

Türkiye'de gümrük vergileri, GK ve buna dayalı olarak çıkarılan GY çerçevesinde tahsil edilmektedir. Bu bağlamda gümrük vergilerinin tahsilinde

¹⁰⁴ Atar, **a.g.e.**, s. 82.

¹⁰⁵ Öz, **a.g.e.**, s. 130.

uygulanacak vergilendirme ve usule ilişkin hükümler ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Bu nedenle, GK esas itibariyle vergi kanunu niteliğindedir.¹⁰⁶

Gümrük vergilendirme süreci her vergide olduğu gibi vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile başlar. GK’da vergiyi doğuran olay veya gümrük yükümlülüğünün ne zaman başlayacağı Kanunun 181 ila 191’inci maddeleri arasında düzenlenmiştir. Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinden sonra vergilendirme süreci “tahakkuk-tebliğ-tahakkukun kesinleşmesi-tahsilat” sırasıyla devam eder.¹⁰⁷

Gümrük mevzuatı literatüründe gümrük vergilerine ilişkin olarak “tarh” ifadesi yer almamakta, bunun yerine “tahakkuk” terimi kullanılmaktadır. Gümrük mevzuatında tarh aşamasına yer verilmemiş olmakla birlikte, vergilerin doğal evriminde, önce tarh sonra tahakkuk işleminin gerçekleştiği göz önünde bulundurulduğunda, öncelikle “tarh” aşaması olarak nitelendirilebilecek tahakkuk öncesinde gerçekleşen işlemlere bakmak gerekmektedir.¹⁰⁸ Kanunda tarhtan açıkça bahsedilmemekle birlikte gümrük vergileri kural olarak beyan esasına dayanır.¹⁰⁹ Nitekim, yükümlünün beyanını sisteme girmesinden sonra ilgili memur tarafından bu beyan kontrol edilip onaylandığından, vergilerin idarece belirlenmesi işlemi gerçekleştirilmiş olmaktadır.

Gümrük mevzuatında tarh işlemi için gerekli unsurlar olan gümrük kıymeti yani verginin matrahı ile gümrük tarifesi yani vergi oranına ilişkin ayrıntılı düzenlemelere ve kurallara yer verilmiştir. Yükümlülerce BİLGE¹¹⁰ kullanılarak girilen veriler gümrük idaresi tarafından sistemde kontrol edilerek gümrük işlemleri tamamlanmaktadır. Bu işlem Gümrükler Genel Müdürlüğü’nün 2010/1 sayılı

¹⁰⁶ Selahattin Tuncer, **Gümrükler ve Gümrük Vergileri (Teori-Uygulama)**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2001, s. 86.

¹⁰⁷ Ekinci, **a.g.m.**, s. 40.

¹⁰⁸ Kızılay, **a.g.e.**, s. 52.

¹⁰⁹ Ekinci, **a.y.**

¹¹⁰ BİLGE, gümrük işlemlerinin bir parçası olan beyan sahibi veya temsilcisinden gümrük memuruna, idare amirine, merkezdeki gümrük personeline her kullanıcının bir şekilde işlem yaptığı veya eriştiği entegre bir gümrük programıdır.

Genelgesinde detaylıca izah edilmiş olup bu Genelgeye göre, yükümlüler tarafından BİLGE sisteminde “tarife” çağırıldığında “Kalem bazında vergi tahakkuku ve aranan belgeler” ekranı gelmektedir. Yükümlüler tarafından “Tarife sonuçları” bölümüne girilen bilgiler uyarınca, sisteme yüklenen vergi oranları ve beyannameye eklenmesi gereken belgeler ve girilen bilgiler referans niteliğinde olup “Kalem bazında vergi tahakkuku ve aranan belgeler” ekranında yer alan “47.Vergilerin hesaplanması” ve “44. Ek bilgi, sunulan belgeler, ön izinler” bölümleri ise hukuki sonuç doğuracak niteliktedir. Bu aşamada, yükümlü tarafından “Tarife sonuçları” bölümünde yer alan bilgilerin “47.Vergilerin hesaplanması”, “44. Ek bilgi, sunulan belgeler, ön izinler” bölümlerine aktarılması, “47.Vergilerin hesaplanması” bölümüne aktarılan vergilendirmeye ilişkin hususların da ayrıca kontrol edilerek, beyan konusu eşyanın yapısı ve mahiyeti gereği ilgili mevzuatta farklı bir vergi oranına tabi tutulması halinde, “Hareketler” menüsü kullanılarak eşyanın tabi olduğu vergi türü, oranı, vergi tutarı veya istisnasının ilgili alanda beyan edilmesi gerekmektedir.

Yine Gümrükler Genel Müdürlüğü’nün 2010/1 sayılı Genelgesine göre, yükümlü tarafından yapılan işleme istinaden idare yani görevli memur olan muayene memurlarınca; “Tarife sonuçları” bölümü ile yükümlüsünce “47. Vergilerin hesaplanması”, “44. Ek bilgi, sunulan belgeler, ön izinler” bölümlerine beyan edilen vergi ve belgeler arasındaki farkları içeren “Tarife/Vergi Beyanı farkları” bölümünün “Muayene/Kontrol” ekranında kontrol edilmesi, yapısı gereği belgelerin BİLGE sistemine aktarılamadığı durumlarda işlemlerin manüel olarak yürütülmesi gerekmekte olup, BİLGE sisteminin kullanılmasının gümrük idarelerindeki görevlilerin anılan mevzuatta öngörülen yetki ve sorumluluklarını ortadan kaldırmasının söz konusu olmadığı hususu da dikkate alınarak, ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde, gerekli görülmesi halinde vergilendirme ve belgelendirme üzerinde gereken düzeltmeler yapılarak muayene işlemi tamamlanmaktadır. Anlatılan bu sürecin idari bir işlem olan “tarhiyat” a denk geldiği ifade edilebilir.

Dolayısıyla GK’da tahakkuk olarak ifade edilmesine rağmen, aslında tarh aşaması gümrük idareleri tarafından gerçekleştirilen bir idari işlem olarak karşımıza

çıkmaktadır.¹¹¹ Bu işlem, ileride detaylıca anlatılacağı üzere, sonradan ortaya çıkan kamu alacaklarının ek tahakkuk olarak isimlendirilmesi sonucuna neden olmaktadır.

Gümrüğe sunulan eşyanın bir gümrük rejimine tabi tutulabilmesi için öncelikle bu rejime ilişkin bir beyanname verilmesi gerekmektedir. Bu beyannameler aracılığıyla yükümlü tarafından beyan edilen vergiler bir kez de idare tarafından kontrol edilmekte ve bir hata veya eksiklik olduğu takdirde düzeltilerek onaylanmaktadır. Dolayısıyla, vergilerin hesaplanmasında yükümlünün beyanı esas alınmakla birlikte, vergilerin hesaplanması yine idare tarafından gerçekleştirilmektedir.¹¹²

Vergiler hesaplanmasından hemen sonra yükümlüye tebliğ edilmektedir. Bu itibarla, beyan edilen vergi tutarı ile idarece hesaplanan vergi tutarının aynı olduğu durumlarda, vergilerin hesaplanması, tebliği ve ödenecek aşamaya gelmesi aynı anda meydana gelmektedir. GK'ya göre yapılan vergilendirme sürecini VUK'a göre yapılan vergilendirme sürecinden ayıran en önemli fark beyana konu bir eşyanın varlığıdır. Bahse konu eşyanın teslimi gümrük idaresinin elini güçlendiren en önemli etken olup eşyanın yükümlüsüne teslimi bu eşyadan kaynaklanan vergilerin ödenmesi koşuluna bağlıdır. Dolayısıyla, GK'nın 69/3 maddesinde belirtildiği üzere beyanname kapsamı eşyanın gümrük vergileri ödenmedikçe veya teminata bağlanmadıkça beyanname kapsamı eşyanın teslim edilmemesinden bahisle eşyasını teslim almak isteyen yükümlü ortaya çıkan vergileri gecikmeksizin ödemektedir. Bu durumda, vergilerin idarece belirlenmesi, tebliği, ödenecek aşamaya gelmesi, kesinleşmesi ve ödenmesi hemen hemen aynı süreler içerisinde gerçekleşmektedir. Diğer bir anlatımla, vergilendirme sürecinin aşamaları arasında belirgin bir zaman farklılığı bulunmamakta olup bu husus gümrük vergilerine özgü bir durumdur.¹¹³ Bu süreç, VUK'da yer alan "tahakkuk fişi" uygulamasına çok benzemektedir. Zira tahakkuk fişi ile vergiler aynı

¹¹¹ Saygılıoğlu, Gerçek, **a.g.e.**, s. 195.

¹¹² Ardiç, **a.g.e.**, s. 82.

¹¹³ **A.e.**, s. 83.

anda tebliğ ve tahakkuk etmekte ve ihtirazi kayıt da yoksa yine o anda kesinleşmektedir.

Gümrük mevzuatında vergilendirme sürecine ilişkin olarak kullanılan terminolojinin vergi hukukundakinden farklı olmasının en önemli nedeni; VUK’da olduğu gibi “tarh” ve “tahakkuk” olarak iki ayrı kavram kullanmak yerine, bunlardan yalnızca daha ileri bir aşamaya tekabül eden “tahakkuk” kavramı kullanılarak mümkün olduğunca az kavramla vergilendirme sürecinin basitleştirilmesinin sağlanması olduğu düşünülebilir.¹¹⁴ Yükümlünün beyanı esas alınarak tespit edilecek gümrük vergileri açısından, “tahakkuk” terimi hem vergilerin idarece hesaplanmasını, hem de hesaplanan bu vergilerin ödenecek aşamaya gelmesini ifade etmektedir. Ancak sonradan yapılan denetim ve kontroller neticesinde bulunan vergi farkları açısından “tahakkuk” terimi yalnızca hesaplama aşamasına denk gelmekte, vergilerin tahsil edilebilir aşamaya gelmesini ise içinde barındırmamaktadır.¹¹⁵

Gümrük vergilerinin vergilendirme sürecinin tek bir beyanname üzerinden işletilmesi, vergi hukukunda vergi yükümlüğü önceden belirlenebilirken gümrük mevzuatında bir ithalat işlemi yapılmasının önceden öngörülememesi, iki sistem arasında temelde farklılıklar bulunması ve gümrük işlemlerinin kendine özgü işleyişi nedeniyle gümrük vergilendirme süreci, vergi hukukundaki süreçten farklılaşarak “tarh” müessesini barındırmamıştır.¹¹⁶

Bununla birlikte, gümrük mevzuatında tarh işlemi bulunmamasına rağmen KDV Kanunu’nun ithalatta matrah başlıklı 21’inci maddesinde ithal edilen malın gümrük vergisi tarhi şeklinde bir açıklama yapılmış olsa da, vergi hukukunda vergilerin belirlenmesi işlemi “tarh” olarak ifade edildiğinden bu şekilde bir düzenleme yapılmıştır. Ancak, söz konusu Kanun maddesinin bu şekilde

¹¹⁴ A.y.

¹¹⁵ A.e., s. 84.

¹¹⁶ A.e., s. 81.

düzenlenmesi gümrük mevzuatında “tarh” ifadesinin yer almaması sonucunu değiştirmemektedir.

Yükümlünün beyanı üzerine yapılan vergilendirmelere karşı da itiraz yolu açık olduğundan, beyan üzerine tahakkuk edilmekle birlikte itiraza konu olan vergilerde “vergilerin ödenecek aşamaya gelmesi” ni ifade etmek üzere başka bir terime daha ihtiyaç duyulmuştur. Bu nedenle, özellikle noksan alınan veya hiç alınmadığı anlaşılan vergilerde ve itiraza/davaya konu olan vergilerde önem kazanan ve VUK’da yer alan “tahakkuk” ifadesini karşılamak üzere gümrük mevzuatında kullanılan terim “tahakkukun kesinleşmesi” dir. O halde, GK’da “tahakkuk” kavramı esasen Vergi Hukukundaki “tarh” kavramı yerine kullanıldığı için; Vergi Hukukundaki “tahakkuk” yerine de “tahakkukun kesinleşmesi” kavramı kullanıldığı ifade edilebilir.¹¹⁷

Sonuç olarak, gümrük mevzuatında “tarh” terimi yerine “tahakkuk” terimi benimsendiğinden VUK’da yer alan tarh-tebliğ-tahakkuk-tahsilat sıralaması gümrük vergileri için söz konusu olmamaktadır. Gümrük mevzuatında tahakkuk eden vergi yükümlüye tebliğ edilmektedir. Gümrük vergileri için vergilendirme süreci “tahakkuk-tebliğ-tahakkukun kesinleşmesi-tahsilat” sırasıyla ilerlemektedir.¹¹⁸

2.1.2.1. Tahakkuk

Gümrük vergilerine ilişkin olarak gümrük mevzuatında iki tür vergi tahakkuku bulunmakta olup birincisi normal vergilendirme sürecinde yer alan beyan üzerine yapılan tahakkuk, ikincisi ise yapılan denetlemeler neticesinde hiç alınmadığı veya noksan alındığı anlaşılan veya tahakkukundan hemen sonra beyanname/beyanname yerine geçen belge üzerinde tebliğ edilemeyen vergilerin tahakkukunu ifade eden ek tahakkuk olup bu husus ileri kısımlarda sonradan ortaya çıkan vergi tahakkuku olarak işlenecektir.

¹¹⁷ Saygılıoğlu, Gerçek, **a.g.e.**, s. 201.

¹¹⁸ Ardiç, **a.g.e.**, s. 80.

Normal vergilendirme süreci açısından, gümrük mevzuatı çerçevesinde vergilerin tahakkukuna dair işlemler, gümrük beyanı ve gümrük beyannamesinin verilmesi, beyannamenin tescili, beyanın kontrolü ve verginin hesaplanması olmak üzere dört aşamadan oluştuğu ifade edilebilir.¹¹⁹ Gümrük vergisinin hesaplanması süreci yükümlü beyanı ile başlamaktadır. Beyan gümrük beyannamesi aracılığıyla yapılmakta ve beyannamede ithal edilecek eşyanın cinsi, türü, niteliği ile gümrük giriş cetvelindeki terkip ve tasnifi belirtilerek uygun şekilde doldurulmakta ve tescil edilmektedir. GK'nın 61/3'üncü maddesine göre yükümlü tarafından tescil edilmiş beyanname, ait olduğu eşyanın vergileri ve para cezalarından dolayı taahhüt niteliğinde beyan sahibini bağlamakta ve gümrük vergileri tahakkukuna esas tutulmaktadır. Beyannamesi verilen eşya gümrüğe sunulmakta ve takiben gümrük muayene memuru tarafından eşya haricen, kısmen veya tamamen denetim ve kontrole tabi tutulmaktadır. Son olarak ise, beyanın kontrolü sonucunda yükümlüden alınması gereken vergiler hesaplanarak tahakkuk aşaması tamamlanmaktadır.

GY'nin 186'ncı maddesine göre, beyanın kontrolü ile görevli memurlar, gümrük vergileri ile gümrük idaresince tahakkuku gereken diğer vergileri tahakkuk ettirmek veya muaflık hükümlerini uygulamak, gümrük mevzuatı, dış ticaret mevzuatı ile diğer mevzuat hükümleri bakımından yapılacak işlemleri yürütmekle görevli ve sorumludurlar.

Diğer taraftan GY'nin 180'inci maddesine göre, gümrük idaresinde görevli memur, beyanın doğruluğunu kontrol amacıyla eşyayı fiziki olarak kontrol etmeye gerek görmeksizin eşyaya ait beyanname ve eklerinin doğruluğunu ve birbiriyle uygunluğunu kontrol edebildiği gibi belge kontrolü ile birlikte eşyanın fiziki olarak kontrolünü yapabilmektedir. GK'nın 197'inci maddesine göre bu kontroller sonucunda, herhangi bir hata veya tutarsızlık bulunmaması ve yükümlü tarafından gümrük beyannamesinde gösterilen vergi tutarı ile gümrük idaresince hesaplanan vergi

¹¹⁹ Kızılay, **a.g.e.**, s. 53.

tutarının eşit olması durumunda, gümrük idarelerinin eşyayı teslim etmesi, tahakkuk eden vergilerin yükümlüye tebliği hükmündedir.

Gümrük muayene memurunun onay vermesi ile tahakkuk eden vergi yükümlünün istemesi halinde derhal ödenebilmektedir. Bu durumda verginin tahakkuku ile tahsilatı aynı anda gerçekleşmektedir. Yapılan kontrol sonucunda, verginin eksik çıkması halinde ise zamanaşımı süresi içinde yapılacak tahakkukun kesinleşmesinden itibaren eksik tutar ya 15 gün içinde ödenmekte ya da bu tutara itiraz edilebilmektedir. Gümrük kontrolü tamamlanıp gümrük vergileri ödenen eşyalar yükümlüye teslim edilmektedir. Ancak, GK'nın 242'nci maddesi kapsamında itiraza konu edilmiş eşyalar GK'nın 202 ve 203'üncü maddeleri kapsamında teminata bağlanması halinde eşya yükümlüye teslim edilmektedir.¹²⁰

Gümrük mevzuatı açısından normal vergilendirme sürecinde ki beyan üzerine yapılan vergi tahakkuku idari bir işlem olup, vergilerin hesaplanması için, eşyanın gümrük kıymetinin ve vergi oranının tespitinde kullanılmak üzere tarife cetvelindeki yerinin bilinmesine ihtiyaç vardır. Bu verilere sahip bir gümrük idaresi için vergi tahakkuku oldukça kolay bir işlemdir.¹²¹ Bununla birlikte, Mülga GY'nin 640'ıncı maddesine göre kesin vergi tahakkuku, eşyanın ağırlık, cins, nev'i, menşei ve kıymeti gibi vergilendirme unsurları dikkate alınarak; eşyanın muayene edilmesi halinde muayene sonuçları, muayene edilmemesi halinde ise beyannamede yer alan bilgiler üzerinden yapılmaktadır.

Diğer taraftan, Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 2010/1 sayılı Genelgesine göre, ek tahakkuklar haricinde gümrük vergileri manuel ortamda hesaplanmamakta, BİLGE sistemine veri girişi yapılması halinde vergiler otomatik olarak hesaplanmaktadır. Bu aşamada yükümlülerce beyanın yapılması amacıyla sisteme veri girişi yapmaları gerekmekte, sonrasında yapılan beyanların görevli muayene

¹²⁰ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 23. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2014, s. 496-498.

¹²¹ Ardiç, **a.g.e.**, s. 85.

memurlarınca kontrol etmesi gereken belge ve vergilendirme unsurları dikkate alınıp işlemin tamamlanması gerekmektedir. Gerekli kontrol işlemleri sonucunda, gerek görülmesi halinde düzeltmeler yapılarak hesaplama işlemi onaylanmaktadır.

Görüldüğü üzere, her ne kadar vergilendirmeye ilişkin unsurlar sisteme yükümlüsünce girilmekteyse de, vergilerin hesaplanması idari bir işlemdir. Yükümlünün beyanında herhangi bir hata ya da eksiklik olmasa da, idarenin denetiminden geçtiğinden, verginin hukuki sonuç doğuracak şekilde belirlenmesi idare tarafından yapılmaktadır.¹²² Dolayısıyla, gümrük idaresinde çalışan muayene memurlarınca yapılan denetim işlemine gümrük mevzuatı açısından “vergi tahakkuku” denilebilir.

GK’da “vergi tahakkuku” ifadesinin, diğer vergilerde olduğu gibi verginin ödenmesi gereken aşamaya gelmesi anlamında değil, verginin hesaplanması anlamında kullanmış olduğunu söylemek mümkündür.¹²³ Dolayısıyla, gümrük vergilerinin hesaplanması sürecinde “tarh” işlemi vardır, ancak başka isimler altında ifade edilmektedir. Gümrük mevzuatında yer alan “tahakkuk” ifadesi Vergi Hukukundaki “tarh” ifadesinden daha geniş bir süreci kapsamaktadır. Verginin tahakkuk etmesi, vergi alacağını kesinleşmiş bir yapıya sokmamakta; tahsil edilebilir bir yapı kazandırmaktadır.¹²⁴

Gümrük idarelerinde gerçekleştirilen işlemlerin incelenmesinde, aslında gümrük vergilerinde de tarh işleminin bulunduğu tespit edilmesine rağmen; gümrük mevzuatında bu terime yer verilmemesiyle tarh ile tahakkuk aşamaları birbiriyle iç içe olmakta ve beyanname üzerinden tebligat yapılmak suretiyle tahsilat aşamasına geçilmektedir.

¹²² A.e., s. 88.

¹²³ Kızılay, a.g.e., s. 61.

¹²⁴ Kızılot v.d, a.g.e., s. 128.

2.1.2.2. Tebliğ

Kamu alacağının tahsil edilebilmesi için yükümlüye tebliğ edilmesi gerekmektedir. Ancak, beyan sonucunda tarh edilen söz konusu alacakların hukuki sonuç doğurabilmesinin için yapılan tebliğ işleminin, muhatabına usulüne uygun olarak yapılması gerekmektedir. Zira, tebliğin yapıldığı tarih, özellikle itiraz sürelerinin tebliğ tarihinden itibaren başlamasından dolayı büyük önem taşımaktadır. Yükümlüye vergi borcunun doğmakta olduğu ve doğacak vergi borcu hakkında itirazının olup olmadığı belirlenmesi amacıyla yapılan tebliğ hükmünde ki bu bildirim, gümrük beyannamesi üzerinde hesaplanarak beyan edilen verginin gümrük idaresince kontrol edilmesi ve gümrük vergilerinin beyanname üzerine yükümlünün imzası alınması suretiyle yapılmış olur. Dolayısıyla, gümrük idaresince yapılan normal vergilendirme sürecinde verginin ayrıca tebliğ edilmesi söz konusu değildir.¹²⁵ Bunun temel nedeni, gümrük vergilerine özgü olarak vergilendirme sürecinin aşamaları arasında belirgin bir zaman farklılığı bulunmaması olup bu süreç, VUK'da yer alan "tahakkuk fişi" uygulamasına çok benzemektedir.

Gümrük vergileri tahakkukundan hemen sonra yükümlüye tebliğ edilmekte ve yükümlü tarafından gümrük beyannamesinde gösterilen vergi tutarı ile gümrük idaresince hesaplanan vergi tutarının eşit olması halinde, gümrük idarelerinin eşyayı teslim etmesi, gümrük vergilerinin yükümlüye tebliği yerine geçmektedir. GY'nin 489'uncu maddesine göre gümrük vergileri, tahakkukundan hemen sonra yükümlüsüne sistem üzerinde, sistem üzerinde tebliğin yapılamadığı hallerde ise ilgili belge üzerinde tebliğ edilmektedir. Diğer taraftan, sonradan tespit edilen vergi farklarının yükümlüsüne tebliği ise farklılık arz etmekte olup bu husus ek tahakkukların tebliği bölümünde detaylıca irdelenecektir.

¹²⁵ Şükrü Kızılot, Metin Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2013, s. 334.

2.1.2.3. Tahakkukun Kesinleşmesi

Yukarıda da bahsedildiği üzere, GK'da "tahakkuk" kavramı esasen Vergi Hukukundaki "tarh" kavramı yerine kullanıldığı için; vergilendirme sürecinde ki fiili durum Vergi Hukukundaki "tahakkuk" yerine "tahakkukun kesinleşmesi" kavramını ortaya çıkarmıştır. Bununla birlikte, "vergi tahakkukunun kesinleşmesi" ifadesi Mülga GY'nin 643'üncü maddesinde; verginin, idare açısından tahsil edilebilir, yükümlü açısından ise ödenmesi gereken aşamaya gelmesi olarak ifade edilmiştir. Ancak, Mer'i GY'de "vergi tahakkukunun kesinleşmesi" ifadesi için doğrudan bir tanımlama getirilmemiştir.

Gümrük idaresince kendisine tahakkuktan hemen sonra tebliğ edilmiş vergiler için yükümlü tarafından tahsilat aşamasına geçilmemesi için itiraz yoluna başvurabilmesi hakkı mevcut olup bu itiraz yollarının aleyhine sonuçlanması durumunda tahakkuk kesinleşmektedir. Ancak, yükümlü tarafından yapılan beyanın doğru olması ve dolayısıyla sonrasında yapılan beyanın kontrolünde beyanın doğruluğunun teyit edilmesi durumunda tahakkuk kesinleşmektedir. Diğer bir ifadeyle, normal vergilendirme sürecinde tahakkukun kesinleşmesi, beyanın doğru olması durumunda yükümlülerce yapılan beyanların görevli muayene memurlarınca kontrol edilerek işlemlerin tamamlanması ve gerekli kontrol işlemleri sonucunda işlemi onaylaması ile gerçekleşmektedir.

Gümrük vergilerininin tebliğ ve tahakkuku birlikte gerçekleşmekte olup gümrük vergilerinde tahakkuk, yükümlü tarafından gümrük beyannamesinde gösterilen vergi tutarı ile gümrük idaresince hesaplanan vergi tutarının eşit olması halinde gerçekleşmektedir. Dolayısıyla, beyanın doğru olmaması yani yükümlülerce yapılan beyanların görevli muayene memurlarınca kontrolü sonucunda eksiklik tespit edilmesi durumunda, ortaya ek tahakkuk ihtilafı çıkmakta ve belirtilen ek tahakkukun kesinleşmesi süreci yükümlünün itiraz hakkını kullanıp kullanmamasına göre değişmekte olup bu husus ileride "ek tahakkukların kesinleşmesi" bölümünde detaylıca incelenecektir.

2.1.2.4. Tahsil

Gümrük idaresince yapılan tahsilatlar veya vergi yükümlülerince yapılan ödemeler GK ve 6183 sayılı Kanun açısından iki şekilde olabilmektedir. Vergi yükümlülüğünün doğmasından vadeye kadar olan süre için tahsil işlemleri GK hükümlerine göre yapılmakta iken GK'nın 201'inci maddesine göre süresi içinde ödenmeyen kesinleşmiş gümrük vergileri hakkında ise 6183 sayılı AATUHK hükümleri göre işlem yapılmaktadır.

Diğer taraftan, 6183 sayılı AATUHK 3'üncü maddesine göre tahsil dairesi, alacaklı amme idaresinin anılan kanunu tatbik etmekle vazifeli dairesi, servisi, memur veya memurları olarak ifade edilmektedir. Dolayısıyla, tahsil dairesi, ilgili kanunlarda 6183 sayılı AATUHK hükümlerini uygulama görevi verilmiş olan kurum olup bu hüküm uyarınca; GTB tarafından toplanan vergiler, cezalar ve bunlara bağlı fer'i alacaklar açısından gümrük müdürlükleri birer tahsil dairesidir. Keza, 21/01/2014 tarihli ve 28889 sayılı R.G.'de yayınlanan 2 seri no.lu Tahsilat İşlemleri Gümrük Genel Tebliği'nin 3'üncü maddesinde de gümrük idareleri tahsil dairesi olarak tanımlanmıştır.

GK'nın 74'üncü maddesine göre Türkiye Gümrük Bölgesine gelen eşyanın serbest dolaşıma girişi; ticaret politikası önlemlerinin uygulanması, eşyanın ithali için öngörülen diğer işlemlerin tamamlanması ve kanunen ödenmesi gereken vergilerin tahsili ile mümkündür. Diğer bir ifadeyle, beyannamenin tescilinin bir gümrük yükümlülüğü doğurması halinde verginin ödenmiş veya teminata bağlanmış olması eşyanın teslim şartıdır. Dolayısıyla, normal vergilendirme sürecinde yükümlü kanunen ödenmesi gereken vergileri ödemediği sürece eşyası serbest dolaşıma girmediğinden eşyasını gümrükten alamamaktadır. Bu bakımdan eşyanın, vergilerin ödenmesinde bir garanti mekanizması olarak değerlendirilmesi mümkündür.¹²⁶

¹²⁶ Ardiç, a.g.e., s. 166.

Yükümlüsünce beyan edilen vergi tutarı ile idare tarafından belirlenen vergi tutarının eşit olduğu cari gümrükleme aşamasında, serbest dolaşıma giriş rejiminde yükümlünün eşyayı bir an evvel teslim almak istemesi sebebiyle genellikle tahsilat vadeden önce gerçekleşmektedir. Zira kısmi muafiyete tabi geçici ithalat rejimi hariç olmak üzere, beyannamenin tescilinin bir gümrük yükümlülüğü doğurması halinde, gümrük vergileri ödenmedikçe veya teminata bağlanmadıkça beyanname kapsamı eşya teslim edilmemektedir.

Diğer yandan yükümlü tarafından teminat verilerek de fiili gümrükleme sırasında işlemlerin tamamlanması mümkündür. GK'nın 202'nci maddesine göre yükümlü vergi yükümlülüğünün doğmasından vadeye kadar olan süre için, gümrük idarelerinin gümrük vergilerinin ve diğer amme alacaklarının ödenmesini sağlamak üzere bir teminat verilmesini gerekli görmeleri halinde, söz konusu vergiler tutarının % 20 fazlasıyla teminat verebilmektedir. Bu durum genellikle; şartlı muafiyet düzenlemesi kapsamında serbest dolaşımda olmayan eşyaya transit rejimi, antrepo rejimi, şartlı muafiyet sistemi kapsamında DİR, gümrük kontrolü altında işleme rejimi ve geçici ithalat rejiminin uygulanması aşamasında ortaya çıkmaktadır. Zira, GK'nın 81'inci maddesine göre eşyanın bir şartlı muafiyet düzenlemesine tabi tutulması, söz konusu eşya için tahakkuk edebilecek her türlü gümrük vergilerine karşılık teminat verilmesi şartına bağlıdır.

Belirtilen durumlarda, gümrük idarelerince teminat tutarlarının belirlenmesinde gümrük vergilerinin miktarı esas alınmaktadır. GK'nın 204'üncü maddesine göre teminat tutarı, teminata konu gümrük vergileri tutarının kesin olarak tespit edilmesinin mümkün olduğu durumlarda bu tutar üzerinden hesaplanırken, diğer hallerde tahakkuk edilen veya edilebilecek gümrük vergilerinin en yüksek tutarı üzerinden hesaplanmaktadır. Kesin olarak tespit edilen veya tahmin yoluyla belirlenen vergi tutarından daha yüksek miktarda teminat alınmasının nedeni ise, ileride vergi aslına bağlı olarak doğabilecek fer'i alacakların da karşılanabilmesidir.¹²⁷ Diğer

¹²⁷ A.e., s. 105.

tarafından, GY'nin 495'inci maddesine göre, yükümlülere nakit Türk Lirası veya döviz, devlet iç borçlanma senetleri, teminat mektupları, garanti mektupları ve hatta haczedilen menkul ve gayrimenkul eşyalar gibi maddi unsurların teminat olarak gösterilmesi mümkündür.

GK'nın 206'ıncı maddesine göre gümrük idarelerince alınan teminatlar, teminatın alınmasını gerektiren gümrük yükümlülüğü sona erdiğinde çözülmektedir. Gümrük yükümlülüğü kısmen sona erdiğinde ise teminatın kısmen çözülmeye uygun olması koşuluyla ve ilgilinin talebi üzerine verilmiş teminat kısmen çözülebilmektedir.

Karşılığında teminat gösterilmiş bulunan amme alacağı vadesinde ödenmediği takdirde, borcun 7 gün içinde ödenmesi, aksi halde teminatın paraya çevrileceği veya diğer şekillerle cebren tahsil devam olunacağı borçluya bildirilmektedir. 7 gün içinde borç ödenmediği takdirde teminat 6183 sayılı AATUHK 56'ıncı maddesine göre paraya çevrilerek amme alacağı tahsil edilmektedir.

GY'nin 485'inci maddesine göre, GK hükümleri uyarınca bir gümrük yükümlülüğünün doğması ve ithalat vergilerinin ödenmesi durumunda, bu eşya gümrük statüsü açısından bir beyana gerek görülmezsizin serbest dolaşımda bulunan eşya sayılmaktadır. Dolayısıyla, beyanname konusu eşyanın serbest dolaşıma girişi, ilgili vergilerin ödenmesinin ardından gerçekleşmekte, vergileri ödenen yani millileşen eşyada ilgisine teslim edilmektedir.

2.2. Gümrükte Sonradan Ortaya Çıkan Alacaklar

640 sayılı GTB Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 2-1/d maddesi ile gümrük tarifelerini hazırlama; gümrük vergileri ile gümrük idarelerince tahsil edilmesi gereken vergi, fon ve diğer malî yüklerin tahakkuk, tahsil, takip ve kontrolünü yapma; ertelenmiş kontrol ve sonradan kontrol hizmetlerini yürütme; ihtilafli durumlarda uzlaşmaya ilişkin işlemleri düzenleme ve yürütme yetkisi GTB'ye verilmiştir.

Gümrükte sonradan ortaya çıkan alacaklar, yapılan denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen ek tahakkuklar ve bunlardan kaynaklanan idari para cezaları olmak üzere iki şekilde olmaktadır. Bu bağlamda, ilk olarak söz konusu ek tahakkuklara ilişkin idari süreçler, daha sonra ise ek tahakkuklardan kaynaklı idari para cezaları üzerinde durulacaktır.

2.2.1. Ek Tahakkuk

GK'nın 197'inci maddesine göre yapılan denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen veya gümrük vergileri, tahakkukundan hemen sonra yükümlüye tebliğ edilemeyen gümrük vergilerine ilişkin tebligat, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren üç yıl içinde yapılmaktadır. Gümrük yükümlülüğünün doğduğu olayla ilgili olarak dava açılması ise zaman aşımını durdurmaktadır.

Sonradan ortaya çıkan alacaklara ilişkin vergilendirme sürecinde tahakkukla birlikte tebliğ, tahakkukun kesinleşmesi ve tahsil aşamaları da normal vergilendirme sürecine göre farklılık arz etmektedir. Bu itibarla, çalışmamızın bu kısmında ek tahakkukun çıkış durumları, ek tahakkukların tebliği, ek tahakkukların kesinleşmesi, ek tahakkukların tahsili ve son olarak tezimizin ana tartışma konularından olan ek tahakkukların ek tarhiyat olup olmadığından bahsedilecektir.

2.2.1.1. Ek Tahakkukların Ortaya Çıkması

Yapılan denetlemeler sonucunda alınması gereken gümrük vergilerinin hiç alınmadığı veya alınması gerekenden noksan alındığının tespit edilmesi halinde, bulunan vergi farkları "ek tahakkuk" olarak nitelendirilmektedir. Söz konusu ek tahakkuk işlemlerinin farklı şekillerde ortaya çıkabilmesi mümkündür. Gümrük vergilerinde uyuşmazlıklar; eşyanın henüz gümrük kontrolü altında olduğu sırada ve eşyanın gümrük işlemleri tamamlanıp gümrük kontrolünden çıktıktan sonra olmak

üzere iki farklı zamanda ortaya çıkabilmektedir.¹²⁸ Diğer bir ifadeyle, cari işlem diye ifade edilebilen yükümlü tarafından eşyanın çekilmek istenmesi aşamasında, yani eşyanın gümrüklü sahadan çıkarılarak yükümlüye tesliminden önce, yapılan beyanların görevli muayene memurlarınca kontrolü sonucunda ek tahakkuk ortaya çıkabilmektedir. Bununla birlikte, eşyanın gümrüklü sahadan çıkarılmasından yani tesliminden sonra yapılan denetim sonucunda da ek tahakkuk ortaya çıkabilmekte olup bunun ortaya çıkmasına neden olan 3 tür denetim şekli vardır. Bunlar; “Basitleştirilmiş Usul Kapsamında Kontrol”, “İkinci Kontrol” ve “Sonradan Kontrol”dür.

Gümrük Giriş Tarife Cetvelinde onaltı binin üzerinde eşya tanımlaması olması, eşyaların teknik özellikleri itibariyle farklı gümrük vergisi oranlarına tabi olması ve ülkelerin aralarında imzaladıkları ikili ve çok taraflı ticaret anlaşmalarına dayalı menşe uygulamaları bulunması eşyanın gümrük tarifesi tespitini zorlaştırmaktadır. Keza, eşyanın kıymet tespitinde de uluslararası anlaşmalara dayalı olarak detaylı bilgilerin kullanımını gerekmektedir. Bu açıdan bakıldığında, gümrüklü eşyanın beyanı ve muayenesi arasında vergi farkı yaratacak farklılıkların ortaya çıkarılabilmesi, çok yönlü uzmanlık ve kapsamlı çalışma gerektiren bir uygulamadır.¹²⁹

Bununla birlikte, 2 seri no.lu Tahsilat İşlemleri Gümrük Genel Tebliği'nin 9'uncu maddesine göre, ek tahakkukun ne şekilde ortaya çıktığı dikkate alınmaksızın üç yıl içinde tebellüğ edilerek tahakkuk ettirilmesi gerekmektedir. Zira, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren üç yıl içinde tahakkuk ettirilmeyen gümrük vergileri, bu süre dolduktan sonra ilgisinden istenememekte olup belirtilen tahakkuk zamanaşımı süreleri gümrük idarelerince re'sen dikkate alınmak zorundadır. Ancak, gümrük vergilerinin, ceza gerektiren ve zamanaşımı daha uzun olan bir fiile ilişkin olması ve 5607 sayılı Kanun ve diğer ceza kanunları uyarınca mahkemeye intikal ettirilmiş ve bu fiil nedeniyle ceza davası açılmış olması kaydıyla gelir eksikliği, ceza

¹²⁸ Nevzat Saygılıoğlu, “Gümrük Vergisi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 127, Temmuz 2003, s. 34.

¹²⁹ Zeki Tüyen, “Para Cezalarında İkramiye Alınmalı mı?”, **Gümrük Araştırmaları ve Eğitim Dergisi Divan**, Sayı 11, 2009, s. 23.

davasının sonuçlanması beklenilmeksizin, ilgili kanunlarda belirlenmiş olan zamanaşımı süreleri içerisinde takip ve tahsil edilmektedir.

2.2.1.1.1. Cari İşlemlerde Gümrük Kontrolü

Ek tahakkukun ortaya çıkabilmesi için, ortada hiç alınmayan veya noksan alınan vergi, diğer bir ifadeyle tahakkuk işlemi sonuçlanmış bir gümrük işleminin olması gerekmektedir. Ancak, söz konusu gümrük işleminin beyana bağlı olması ve sonrasında beyanın kontrolünün olması yönüyle bazen belirtilen tahakkuk işlemi sonuçlanmadan yeni bir vergi yani ek tahakkuk çıkabilmektedir. Diğer bir ifadeyle, cari işlem diye ifade edilen yükümlü tarafından eşyanın çekilmek istenmesi aşamasında, yükümlüce yapılan beyanların görevli muayene memurlarınca kontrolü sonucunda ek tahakkuk ortaya çıkabilmektedir.

GY 490'ncı maddesine göre, yükümlülerce sisteme veri girişi yapılarak yapılan beyanların, görevli muayene memurlarınca kontrol edilmesi gereken belge ve vergilendirme unsurları dikkate alınıp yapılan kontrolü sonucunda, beyannamede düzeltme yapılmasını gerektirir nitelikteki tespitler sistem üzerinde düzenlenen müzekkere ile idare amirine sunulmaktadır. İdare amirinin olurlarını müteakip yeni vergi tahakkuku ve olması halinde buna ilişkin cezalar yükümlüsüne tebliğ edilmektedir. Diğer bir ifadeyle, yükümlü tarafından gümrük beyannamesinde beyan edilen vergi tutarı ile gümrük idaresince hesaplanan vergi tutarının eşit olmaması halinde, gümrük idarelerinin eşyayı teslim etmemesi gerekmektedir. Bu işe, yeni bir ek vergi tahakkuku yapılmasını ve olması halinde buna ilişkin cezaların düzenlenmesini gerektirmektedir.

GY 193'üncü maddesine göre beyanın kontrolü sonucunda fark tespiti halinde, sistemde gerekli düzeltmeler yapılarak beyan sahibine tebliğ edilmekte ve yükümlü tarafından tespit edilen farklara karşı GK 242'nci maddeye göre itiraz edilmesi halinde GY 585 ila 590'ncü maddelere göre işlem yapılmaktadır. Bu aşamada, yükümlü tarafından itiraz edilebilmekle birlikte bu süreçte ihtilafa konu vergiler ödenmediği

için yükümlü eşyasını alamamaktadır. Ancak, GY 587'inci maddesine göre yükümlü, itiraz mercilerince verilecek kararlardan önce kararların kendisine tebellüğ edilmiş olması, taleplerinin bir dilekçe ile gümrüğe verilmiş olması, kendi beyanına göre yapılan vergi tahakkukları ile gümrük idaresince tahakkuk ettirilen bütün vergiler arasındaki farkın ve para cezalarının teminata bağlanması, uyuşmazlığın idari yargı merciine intikali halinde bu hususun belgelenmesi ve idarece gerekli görülecek her türlü bilgi veya belgenin sunulması şartlarını gerçekleştirmek kaydıyla ihtilaf konusu eşyasını çekebilmektedir. Ancak, vergi tahakkukunun kesinleşmesinden önce idare ile yükümlü arasında çıkan uyuşmazlık yürürlükteki yasaklama ve kısıtlama hükümlerini ihlal eder mahiyette olduğu takdirde söz konusu kolaylık uygulanmamaktadır.

2.2.1.1.2. Basitleştirilmiş Usul Kapsamında Kontrol

GK'nın 73'üncü maddesine göre gümrük idareleri, eşyanın tesliminden sonra ve beyannamedeki bilgilerin doğruluğunu saptamak amacıyla, eşyanın ithal veya ihraç işlemlerini veya sonraki ticari işlemlere ilişkin ticari belge ve verileri kontrol edebilmektedirler. Bu kontroller beyan sahibine, söz konusu işlemler ile doğrudan ya da dolaylı olarak ticari yönden ilgili diğer kişilere veya belge ve verileri ticari amaçla elinde bulunduran diğer kişilere ait yerlerde yapılabilmekte olup gümrük idaresince, mümkün olduğu takdirde eşya muayene de edilebilmektedir.

GK'nın 71'inci maddesine göre gümrük idareleri, usul ve formalitelerin mümkün olduğunca basitleştirilmesi için ve gümrük işlemlerinin yürürlükteki hükümlere uygun olarak yürütülmesini sağlayacak şekilde belirlenen şartlarla kolaylıklar sağlayabilmektedir. Bu çerçevede, eşyanın gümrükte bekleme süresinin asgariye indirilmesi, zaman kayıplarının ve gereksiz harcamaların önüne geçilmesi suretiyle ticarete gümrük işlemlerinden kaynaklanan maliyetin düşürülmesi ve özellikle sanayi için girdi niteliğindeki eşyanın süratle ekonomiye kazandırılması amacıyla dürüst ticareti olumsuz etkileyen ve maliyet artırıcı unsur olarak kabul edilen bürokratik işlemlerden dolayı bekleme ve zaman kayıplarının önüne geçilmesi, işlem ve formalitelerin basitleştirilmesi yönünde gümrük mevzuatında basitleştirilmiş usul

uygulamalarına ilişkin 1 Sıra No.lu Onaylanmış Kişi Statüsüne İlişkin Gümrük Genel Tebliği yayınlanmıştır.

Söz konusu tebliğin 43'üncü maddesine göre, yetki verilen kişilerin ithalatta ve ihracatta, eşyanın tesliminden önce belge kontrolüne veya muayeneye tabi tutulmadan işlem gördüğü mavi hatta beyannamenin belge kontrolü ve gerekli görülmesi durumunda fiziki muayenesi eşyanın tesliminden sonra yapılmaktadır. Yine anılan tebliğin 46'ncı maddesine göre, mavi hatta işlem görmüş ithalat ve ihracata ilişkin gümrük beyannameleri kapsamı eşyaya ilişkin olarak tahakkuk eden gümrük vergileri ve sair vergilerin ödenmesi ya da teminata bağlanmasının ardından gümrük işlemleri tamamlanmakta ve söz konusu eşya gümrük idaresince yükümlüye teslim edilmektedir.

Mezkur tebliğin 47'inci maddesinde belirtildiği üzere, eşyanın tesliminden sonra kontrolünde, belirtildiği şekilde işlem görerek gümrük işlemleri tamamlanmış beyannamede yer alan bilgiler ile beyanname ekleri, kontrol ile görevlendirilmiş gümrük muayene memurunca incelenerek; beyanname ve eklerinde yer alan bilgilerin uygunluğuna ilişkin kontroller, beyanname kapsamı eşyanın menşee, tarife, kıymet ve miktarıyla ilgili bilgi ve belgelere ilişkin kontroller, gümrük vergileri ve sair vergilerin doğru hesaplanıp hesaplanmadığına, tahsilat ve teminat işlemlerine ilişkin kontroller, yasaklayıcı ve kısıtlayıcı önlemlere ilişkin kontroller, gümrük mevzuatı ve ilgili mevzuat uyarınca yapılması gereken diğer kontroller gerçekleştirilmektedir. Yapılan bu inceleme sırasında beyanname ve ekli belgeler arasında ciddi bir farklılık görülerek eşyanın bulunduğu depo, fabrika veya işletmeye gidilerek fiziki muayene yapılması gerektiğine karar verilmesi halinde durum bir müzekkere ile idare amirine bildirilmektedir. İdare amirince, düzenlenen müzekkere uygun bulunması halinde, eşyanın bulunduğu depo, fabrika veya işletmeye giderek fiziki muayenesini yapmak üzere gümrük muayene memuru görevlendirilmektedir. Belirtilen işlemler mavi hatta işlem gören gümrük beyannamesinin tescil tarihinden itibaren en geç beş iş günü içinde tamamlanmalıdır.

Diğer taraftan, konu hakkında Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğünün 2012/4 sayılı Genelgesine göre, mavi hatta yönlendirilmiş beyannameler için sistem tarafından muayene memuru atanması ve atanan muayene memuru tarafından eşyanın tesliminden sonra kontrol işlemlerinin sistem üzerinde yapılması esastır. Buna göre; beyanname kapsamı eşyaya ilişkin olarak tahakkuk eden gümrük vergileri ve sair vergilerin ödenmesi ya da teminata bağlanmasının ardından gümrük idaresince eşya teslim edilebilmektedir.

2.2.1.1.3. İkinci Kontrol

640 sayılı GTB Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 10'uncu maddesine göre Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğü'nün görevleri arasında, gümrük vergileri ile gümrüklerce tahsil edilen diğer vergi, fon ve malî yüklerin tahakkuk ve tahsilini sonradan kontrol etme, eksik veya fazla tahsilat ve tecil ile ilgili işlemleri yapma ve gümrüklerce tahsil edilen vergi, fon ve malî yükler yönünden gerçek ve tüzel kişilere ilişkin her türlü bilgi ve belgenin kontrol ve denetimini yapma işlemleri de mevcuttur. Söz konusu hüküm doğrultusunda, 21.02.2012 tarihinde yürürlüğe giren GTB Taşra Teşkilatı Çalışma Yönetmeliği'nin 7'inci maddesi uyarınca; Bölge Müdürlüğüne bağlı gümrük idarelerinde işlem gören beyannamelerin risk analizine dayalı olarak ikincil kontrol işlemlerinin gerçekleştirilmesi için Bölge Müdürlükler bazında Kontrol Şubeleri kurularak 09/04/2012 tarihi itibarıyla çalışmalara başlanmıştır.¹³⁰

GY'nin 14 no.lu ekinde 02/11/2011 tarihinde yapılan değişiklikle, serbest dolaşıma giriş beyannamelerinin gümrük idarelerine tek nüsha olarak verilmesi ve bunların da ilgili gümrük müdürlüğünde arşivlenmesi hükme bağlanarak anılan Genel Müdürlüğe beyanname nüshası gönderilmesi uygulamasına son verilmiştir. Böylece, daha önce tamamen merkezi olarak beyanname asılları üzerinden yürütülen ikincil kontrol işlemlerinin yerini, anılan Genel Müdürlüğün koordinasyonunda ve desteğinde

¹³⁰ <http://www.gtb.gov.tr>, 1 Temmuz 2015.

olmak üzere Bölge Müdürlükleri bünyesinde kurulan bu şubeler aracılığı ile GÜVAS, BİLGE ve ilgili diğer programlar kullanılarak ve gerektiğinde yükümlünün ticari belge ve verilerinin incelenmesi ve bulunması halinde eşyanın fiziki muayenesi yoluyla kontrol edilmesi esasına dayalı yerel bazlı etkin bir kontrol sistemi almıştır.

Diğer taraftan, eşyanın serbest dolaşıma giriş işlemlerinin tamamlanmasının ardından Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğü'nce de GÜVAS verileri üzerinden, yani sistemde yer alan veriler üzerinden ikinci kontroller yapılabilmektedir. Bu kontroller esnasında, ihtiyaç duyulması halinde idareden ve/veya yükümlüden ek bilgi ve belgeler talep edilebilmesi durumunda anılan Genel Müdürlük tarafından ortaya konulan tespitler daha detaylı olarak gerekirse yerinde incelenmek üzere Bakanlık Bölge Müdürlükleri bünyesinde görev yapan Kontrol Şubelerine iletilmekte olup bahse konu şube nezdinde gerekli inceleme ve araştırmalar yapılarak gerekli ek tahakkuk ve konuya ilişkin varsa cezalar çıkarılmaktadır. Diğer taraftan, söz konusu kontroller yapılırken, GK'nın 197'nci maddesi çerçevesinde tahakkuk zamanaşımı süresi içerisinde yani beyannamenin tescilinden itibaren üç yıl içerisinde tamamlanması dikkate alınmaktadır. Zira, vergi hukukunda zamanaşımı borçlar hukukundaki hak düşümüne denk sonuçlar yaratmakta ve zamanaşımı vergi alacağının kendisini ortadan kaldırmaktadır.¹³¹

.Bununla birlikte, GÜVAS'ın kullanılmaya başlanması ile birlikte gerek tenkit edilen beyanname sayısında gerekse ortaya çıkarılan gelir eksiği miktarında büyük artış sağlandığı, GÜVAS üzerinden yapılan incelemelerin daha etkili olduğu faaliyet raporlarında yer bulan bir durumdur. 2013 yılında ikincil kontrol kapsamında yapılan incelemeler sonucu ortaya çıkarılan toplam ek tahakkuk yaklaşık 12 milyon 620 bin TL iken; 2014 yılında bu rakam toplam yaklaşık 36 milyon 763 bin TL olmuştur. Bu sebeple denetim raporları ve bakanlık taşra birimlerinden gelen riskli durum

¹³¹ Kaneti, a.g.e., s. 146.

bildirimine ilişkin yazılar ile GÜVAS aracılığıyla tespit edilecek beyannamelerin kontrolü elle tutulur bir ek tahakkukun yapılmasını sağlamaktadır.¹³²

2.2.1.1.4. Sonradan Kontrol

27/10/2008 tarih ve 27037 sayılı R.G.'de yayımlanarak yürürlüğe giren Sonradan Kontrol ve Riskli İşlemlerin Kontrolü Yönetmeliğinin 4'üncü maddesine göre, beyan edilen bilgilerin doğruluğu ve işlemlerin usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığı da dahil eşyanın gümrük işlemlerine ve/veya sonraki ticari işlemlere ilişkin ticari belge ve verilerin ya da riskli kişi veya işlemlerin ilgili kişilere ait yerlerde kontrolüne sonradan kontrol denilmektedir. Aynı yönetmeliğin 7'nci maddesine göre sonradan kontrol, kişilerin gümrük vergileri karşısındaki durumu ile gümrük mevzuatı ve ilgili diğer mevzuatta öngörülen yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediğini belirlemek için yapılmakla birlikte belirli konularla da sınırlı olabilmektedir.

Bununla birlikte, GK'nın 10'uncu maddesine dayanılarak gümrük usul ve formalitelerin basitleştirilmesi yönünde izinli gönderici, izinli alıcı, ithalatta yerinde gümrükleme, onaylanmış ihracatçı, eksik beyan, kısmi teminat, götürü teminat uygulamaları, beyanın kontrolüne yönelik kolaylaştırmalar ile emniyet ve güvenlik yönlü kolaylaştırmalar gibi basitleştirilmiş uygulamalara ilişkin Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılması Yönetmeliği çıkartılmıştır. Bu yönetmeliğin 159'uncu maddesine göre, yetkilendirilmiş yükümlülerce gerçekleştirilen gümrük işlemleri Sonradan Kontrol ve Riskli İşlemlerin Kontrolü Yönetmeliği kapsamında planlı bir şekilde sonradan kontrole tabi tutulmakta ve yürütülen sonradan kontrol sırasında yetkilendirilmiş yükümlülerin sertifikalandırmaya ilişkin koşulları taşımaya devam edip etmediği de kontrol edilmektedir.

Sonradan Kontrol ve Riskli İşlemlerin Kontrolü Yönetmeliğinin 5'inci maddesine göre sonradan kontrol, GTB merkez denetim elemanları tarafından yapılmakta olup gümrük muayene memurları tarafından GY ve ilgili mevzuat

¹³² GTB 2014 Yılı İdari Faaliyet Raporu, <http://www.gtb.gov.tr>, 1 Temmuz 2015.

çerçevesinde gümrük idarelerinde yapılan belge kontrolü veya basitleştirilmiş usul kapsamında yapılan beyanname kontrolü işleminden farklıdır.

Anılan yönetmeliğin 8'inci maddesine göre, sekretarya işlemlerini yürüten Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğü, kıymet, menşe ve tarife hususları başta olmak üzere risk analizi kriterlerine dayanarak sonradan kontrole tabi tutulacak riskli kişi veya işlemleri tespit etmektedir. Yine aynı yönetmeliğin 10'uncu maddesine göre, sonradan kontrolü yapacak merkez denetim elemanı, sonradan kontrole başlama tarihinden en az 15 gün önce, sonradan kontrole başlanacağını ilgilisine bildirmektedir. Ancak, sonradan kontrolün amacını tehlikeye düşürecek olması durumunda önceden tebligatta bulunulmamaktadır.

Mezkur yönetmeliğin 14'üncü maddesine göre kişiler, sonradan kontrolü yapan merkez denetim elemanına gerekli olan her türlü bilgi, veri, kayıt, defter, belge ve diğer evrak ile bilgi işlem sistemi vasıtasıyla tanzim edilmiş bilgi, belge ve verilere doğrudan veya dolaylı erişimde yardımcı olmak zorundadır. Ayrıca, sonradan kontrolü yapan merkez denetim elemanları kontrole tabi kişilere ait işyerlerinin her yerine girme ve inceleme yapma yetkisine sahiptir.

Belirtilen yönetmeliğe göre, merkez denetim elemanı sonradan kontrol sonucuyla ilgili olarak sonradan kontrole tabi kişilerle özellikle ihtilaf konusu hususlar, hukukî değerlendirme ve tespit edilen hususların gümrük vergileri ve sonuçları açısından etkileri yönüyle nihai bir görüşme yaparlar. Sonrasında ise sonradan kontrolü yapan merkez denetim elemanının genel tespitlerini, değerlendirmelerini ve idarece alınması gereken önlemleri içeren idari rapor tanzim edilerek sunulmaktadır.

Son olarak, bahse konu yönetmeliğin 18'inci maddesine göre sonradan kontrolü yapan merkez denetim elemanlarının düzenlediği değerlendirme ve idarî raporlar, sekretarya işlemlerini yürüten birim tarafından değerlendirilerek, sonradan

kontrole tabi tutulan her kişiye bir risk puanı verilmekte ve bu puanlar birim tarafından risk değerlendirmelerinde kullanılmaktadır.

2.2.1.2. Ek Tahakkukların Tebliği

Yapılan kontrol ve denetlemeler neticesinde hiç alınmadığı veya noksan alındığı anlaşılan ek tahakkuklara ilişkin tebligat, zamanaşımı süreleri göz önüne alınarak, 19/02/1959 tarih ve 7201 sayılı Tebligat Kanunu'na göre asıl yükümlüye tebliğ edilmektedir. 2 seri no.lu Tahsilat İşlemleri Gümrük Genel Tebliği'nin 5'inci maddesine göre aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden birden çok yükümlünün müştereken ve müteselsilen sorumlu olduğunun tespiti halinde, ek tahakkuk bu kişilerin her birine ayrı ayrı tebliğ edilmektedir.

Tebliğat Kanunu'na göre tebligat, posta yoluyla, memur vasıtasıyla, elektronik ortamda veya ilanen yapılabilmektedir. 19/01/2011 tarihinde Tebligat Kanununa eklenen 7/a maddesi ile elektronik ortamda tebligat (e-Tebliğat) yapılabilmesinin önü açılmış olup bu sayede vergilendirme sürecinin en önemli aşamalarından biri hızlandırılmıştır. Bu değişiklik sonucunda, tebligata elverişli bir elektronik adres vererek bu adrese tebligat yapılmasını isteyen kişiye e-Tebliğat yapılabilmektedir. Ayrıca, anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlere e-Tebliğat yapılması zorunlu olup eğer e-Tebliğatın zorunlu bir sebeple yapılamaması hâlinde diğer usullerle tebligat yapılmaktadır. E-Tebliğat, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılmaktadır. Elektronik Tebliğat Yönetmeliğinde belirtildiği üzere e-Tebliğat uygulaması PTT Genel Müdürlüğü tarafından yürütülen Kayıtlı Elektronik Posta ile doğrudan alakalı bir uygulamadır. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 1525'inci maddesinde, kayıtlı elektronik posta sistemine, bu sistemle yapılacak işlemler ile bunların sonuçlarına, kayıtlı posta adresine sahip gerçek kişilere, işletmelere ve şirketlere, kayıtlı elektronik posta hizmet sağlayıcılarının hak ve yükümlülüklerine, yetkilendirilmelerine ve denetlenmelerine ilişkin usul ve esasların Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu tarafından düzenleneceği belirtilmiştir. Dolayısıyla, normal bir elektronik posta ile

yapılan tebligatların hukuki açıdan bir geçerliliği bulunmamakta olup Tebligat Kanunu'nda tebliğ çıkarmaya yetkili kılınan merciler tarafından elektronik ortamda hazırlanmış güvenli e-posta yoluyla yapılan tebligatların hukuki değeri vardır.

Tebligat Kanunu'nun 10'uncu maddesine göre tebligat, tebliğ yapılacak şahsa bilinen en son adresinde yapılmaktadır. Kendisine tebliğ yapılacak şahsın müracaatı veya kabulü şartıyla her yerde tebligat yapılması mümkündür. Kişinin bilinen en son adresin tebligata elverişli olmadığı anlaşılmaması veya tebligat yapılamaması hâlinde, muhatabın adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi, bilinen en son adresi olarak kabul edilmekte ve tebligat buraya yapılabilir. Ancak aynı kanunun 28'inci maddesine göre, tebligat yapılamayan ve ikametgâhı, meskeni veya iş yeri de bulunmayan kimsenin adresi meçhul sayılmakta ve bu kişilere yapılacak tebligatlar ilanla yapılmaktadır. İlan, yükümlünün en emin ve kolay şekilde haberdar olabileceği ve varsa tebliği çıkaran mercinin bulunduğu yerde yayınlanan birer gazetede ve ayrıca elektronik ortamda yapılmaktadır. Anılan kanuna göre ilanla tebliğ, son ilan tarihinden itibaren yedi gün sonra yapılmış sayılmakta, ancak gerekirse idare daha uzun bir müddet tayin edebilmektedir. Ancak, bu süre 15 günü geçmemektedir.

Gümrük vergilerinin vergi yükümlülüğü, gelir vergisi, emlak vergisi veya motorlu taşıtlar vergisinde olduğu gibi belirli periyotlarla devamlılık göstermediğinden; gümrük idarelerince tebligat aşamasıyla ilgili olarak karşılaşılan en büyük sorunlardan biri, yapılan denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı ya da eksik alındığı anlaşılan vergilerin tebliği aşamasında yükümlünün adres tespitinin yapılamaması veya geç yapılmasıdır. Çünkü yükümlülerin tahakkuk zamanı süresi içinde adresini değiştirmeleri veya tüzel kişiliklerin faaliyetlerine son vermeleri mümkün olabilmektedir.¹³³ Usulüne uygun olarak yapılmış bir tebligat; gerek alacaklı idare, gerekse borçlu açısından hukuki sonuçlar doğurmakta olup kanunlarda öngörülen yasal sürelerin hesaplanmasında büyük önem taşımaktadır.

¹³³ Ardiç, **a.g.e.**, s. 101.

Diğer taraftan, hesaplanan bir verginin “tebliğ gönderilmesi” ve “tebliğ edilmesi” kavramları aynı anlama gelmeyip, hukuki alanda farklı sonuçlar doğurmaktadır. Vergilerin tebliğ gönderilmesi yalnızca idare açısından hüküm ifade eden bir prosedür olup, mükellefi borçlandırıcı anlamda bir işlem değildir. Tebligatın mükellef açısından hüküm ifade etmesi, tebligatın kendine veya Tebligat Kanunu’nda sayılan diğer kişilere ulaşması ve tebellüğ edilmesi koşuluna bağlıdır. Tebligatın başarılı bir şekilde yapılıp yapılmadığı ise idareye ulaşan tebellüğ mazbatası sayesinde öğrenilmektedir.¹³⁴

2.2.1.3. Ek Tahakkukların Kesinleşmesi

2 seri no.lu Tahsilat İşlemleri Gümrük Genel Tebliği’nin 13’üncü maddesine göre, yapılan kontrol ve denetlemeler neticesinde hiç alınmadığı veya noksan alındığı anlaşılan ve idarece hesaplanarak yükümlüye tebliğ edilen ek tahakkuklar periyodik süreçler sonunda kesinleşmektedir. Şöyle ki, tebliğ edilen kararlar;

1) İtiraz edilmemesi halinde, tebliğ edildiği tarihten itibaren GK’nın 242’nci maddesinde belirtilen 15 günlük idari itiraz süresinin bitiminde,

2) GK’nın 242’nci maddesi uyarınca idari itirazda bulunulması halinde, itirazın reddine ilişkin kararın tebliğ edildiği tarihten itibaren bu karara karşı idari yargıya başvurma için 06/01/1982 tarihli ve 2577 sayılı İYUK’da belirtilen sürenin bitiminde,

3) İdari itirazın reddedilmesi üzerine idari yargıya başvurulması halinde, nihai yargı kararının tebliğ edildiği tarihten itibaren, söz konusu yargı kararına bir üst mahkeme nezdinde itiraz veya temyiz yoluna gidilmesi için gerekli olan otuz günlük süre içerisinde üst mahkemeye başvurulmaması halinde, söz konusu sürenin bitiminde,

4) İdari yargı kararına karşı bir üst mahkeme nezdinde başvuru yapılmışsa başvuru üzerine verilen kararın tebliğ edildiği tarihten itibaren kararın düzeltilmesi

¹³⁴ A.y.

talebinde bulunulması için gerekli olan on beş günlük süre içerisinde kararın düzeltilmesi talebinde bulunulmaması halinde, söz konusu sürenin bitiminde,

5) Süresi içinde idari yargı kararının düzeltilmesi talebinde bulunulması halinde, idare lehine verilen kararın tebliğ edildiği tarihte,

kesinleşmektedir. Bununla birlikte, GK'nın 244'üncü maddesi uyarınca başvuruda bulunulup uzlaşılması durumunda, gümrük vergileri ile para cezaları uzlaşılan tutarlar üzerinden kesinleşmektedir.

2.2.1.4. Ek Tahakkuka Konu Vergilerin Tahsili

Gümrük vergileri açısından, yükümlü tarafından yapılan beyanın kontrolünün tamamlanmasıyla tahakkuk eden vergi, yükümlünün istemesi halinde ya derhal ödenmekte ya da gümrük işlem ve kullanıma ilişkin süre içinde ödenebilmektedir. İlk durumda verginin tahakkuku ile tahsilatı aynı anda gerçekleşmekte, ikinci durumda ise verginin tahakkuku ile tahsilatı arasında zaman kaybı olmaktadır. Ancak verginin eksik çıkması halinde, zamanaşımı süresi içinde düzenlenecek tahakkukun kesinleşmesinden itibaren, eksik tutar 15 gün içinde ödenmekte veya bu tutara itiraz edilebilmektedir. Birinci halde gümrük işlemleri sırasında yani eşya henüz gümrük idaresi denetiminde iken, ikinci halde ise gümrük işlemleri tamamlandıktan sonra uyuşmazlık söz konusu olabilmektedir.¹³⁵ Her iki durumda da uyuşmazlıklara ilişkin idari aşamada çözüm bulunamadığı takdirde yargı aşamasında itiraz edilebilmekte olup bu husus çalışmamızın son bölümünde detaylıca aktarılacaktır.

GK'nın 198'inci maddesine göre, ödeme süresinin bitmesinden önce ilgilinin yazılı istemde bulunması ve teminat alınması şartıyla ödeme süresi otuz gün daha uzatılabilmektedir. Uzatılan süre için 6183 sayılı AATUHK 48'inci maddesine göre tecil faizi alınmaktadır. Tebliğ edilen gümrük vergilerine karşı 242'nci madde çerçevesinde gümrük idareleri nezdinde itiraz edilmesi ise ödeme süresini

¹³⁵ Ekinci, **a.g.m.**, s. 39.

kesmektedir. Ödeme süresi, idarenin ya da yargı mercii kararının tebliğ edildiği tarihten itibaren yeniden başlamaktadır.

Dolayısıyla, bu aşamada, yükümlünün idari veya yargısal itiraz hakkını kullanması halinde ödeme süresi kesilmekte ve ilgili gümrük idaresi tarafından gerek ilk defa yapılan tebligat, gerekse itiraz üzerine yapılan tebligat ya da yargı kararı üzerine yapılacak tebligatın her birinde yükümlüye on beş günlük ödeme süresi verilmektedir. Belirtilen bu süreç, işlemin idarenin lehine sonuçlandığı değerlendirildiğinde normal vergilendirme sürecine göre tahsilatın gerekirse 6183 sayılı AATUHK hükümlerine göre yapılması sonucunu doğurmaktadır. Çünkü normal vergilendirme sürecinde yükümlünün eşyasını gümrükten alabilmesi için rızaen yapılan bir ödeme var olup 6183 sayılı AATUHK hükümlerini gerektirir bir durum bulunmamaktadır. Diğer bir ifadeyle, vergilerin ödenmesini garanti altına alıp zorunlu kılan eşya, gümrük idaresinin uhdesindedir. Ancak, hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen gümrük vergisinde ise gümrük idaresinin uhdesinde bir eşya olmamasından ötürü yükümlünün ilk beyanına ters biçimde yükümlüce arzu edilmeyen bir ödeme mevcuttur.

Eşyanın gümrüklü sahadan çıkarılarak yükümlüye tesliminden önce ortaya çıkartılan ek tahakkuklar hariç, sonradan yapılan ek vergi tahakkuklar açısından eşyanın gümrükte varlığı olmamasından bahisle tahsilata ilişkin bir garanti mekanizması bulunmamaktadır. O nedenle “tahsilat” aşamasıyla ilgili asıl sorun, sonradan tespit edilen gelir eksiğinin tahsilatı ile ilgili olup yapılan kontrol ve denetlemeler neticesinde hiç alınmadığı ve noksan alındığı anlaşılan ek tahakkukun tahsili sorunlu ve önemli bir konu haline gelmektedir.¹³⁶ Bununla birlikte, ek tahakkukların belli bir süreç gerektiren ihtilaf doğurması ek tahakkukların tahsilinin ölçülmesini veya oranlanmasını zorlaştırmaktadır. Zira ortaya çıkan bir ek tahakkukun

¹³⁶ Ardiç, **a.g.e.**, s. 166

kesinleşerek tahsil edilmesi itiraz, yargı, temyiz v.b. aşamaları düşünüldüğünde uzun yılları bulabilmektedir.

Yukarıda belirtildiği şekilde kesinleşen amme alacağını belirtilen vadesinde ödemeyenlere, 6183 sayılı AATUHK 55'inci maddesi göre 7 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmalarını içeren "ödeme emri", 6183 sayılı AATUHK "tebliğlerin yapılmasında VUK hükümleri tatbik olunur." hükmünü içeren 8'inci maddesi uyarınca VUK'un tebligat hükümlerine göre tebliğ edilmektedir. Diğer taraftan, 6183 sayılı AATUHK 58'inci maddesine göre, yükümlüler, ödeme emirlerine karşı 7 gün içinde ilgili vergi mahkemesinde dava açabilmektedirler.¹³⁷ Dikkat edildiği üzere, yapılan kontrol ve denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen ek tahakkuklar için yapılan tebligatlarda Tebligat Kanunu hükümleri uygulanırken, bahse konu alacağın kesinleşmesi durumunda kamu alacağının takibine ilişkin tebliğ işlemlerinde VUK hükümleri uygulanmaktadır.

Bununla birlikte, 2 seri no.lu Tahsilat İşlemleri Gümrük Genel Tebliği'nin 14'üncü maddesine göre, zamanaşımına uğramış gümrük vergilerini ve para cezalarını yükümlünün ödemek istemesi durumunda rızaen yapılacak ödemeler kabul edilmektedir. Ayrıca, Kabahatler Kanunu'nun 17/3'üncü hükmü uyarınca, kişinin ekonomik durumunun müsait olmaması halinde, ceza kararını veren gümrük idaresince idarî para cezasının, ilk taksitinin peşin ödenmesi koşuluyla, bir yıl içinde ve dört eşit taksit halinde ödenmesine karar verilebilmektedir. Taksitlerin zamanında ve tam olarak ödenmemesi halinde ise idarî para cezasının kalan kısmının tamamı tahsil edilmektedir.

2.2.1.5. Ek Tahakkuk ve Ek Tarhiyat Kavramları

VUK ile GK'ya göre gerçekleştirilen vergilendirme süreçlerinin karşılaştırılmasında dikkati ilk çeken husus, kullanılan terminoloji farklılığıdır. Vergilerin, matrah ve vergi oranları üzerinden hesaplanması işlemi VUK'da "tarh"

¹³⁷ Şeref Gözübüyük, Turgut Tan, **İdare Hukuku Cilt: 2**, Ankara, Turhan Yay., 2003, s. 864.

olarak ifade edilirken; GK'da "tahakkuk" olarak ifade edilmektedir. VUK'da vergilerin ödenecek aşamaya gelmesi anlamında kullanılan "tahakkuk" ifadesi GK'da vergilerin hesaplanması anlamında kullanılmakla birlikte, eşyanın gümrüklenmesi sırasında yükümlü tarafından beyan edilen vergi tutarı ile idarece hesaplanan vergi tutarının aynı olduğu durumlarda, beyannamenin tescilini müteakip vergiler ödenecek aşamaya geldiğinden, bu durum tek bir kavram ile anlatılmaya çalışılmıştır. Ancak, özellikle noksan alınan veya hiç alınmadığı anlaşılan vergilere yönelik itirazlarda önem kazanan ve VUK'da yer alan "tahakkuk" ifadesini karşılamak üzere gümrük mevzuatında "tahakkukun kesinleşmesi" kavramı kullanılmaktadır.¹³⁸

VUK'da yer alan tarh- tebliğ- tahakkuk- tahsilat sıralaması gümrük vergileri için söz konusu olmamaktadır. Özellikle cari kontrol, sonradan kontrol, ikinci kontrol veya basitleştirilmiş usul kontrolü çerçevesinde, gümrük mevzuatında ortaya çıkan ek tahakkukun yükümlüye tebliğ edilmesinden dolayı vergilendirme süreci tahakkuk- tebliğ- tahakkukun kesinleşmesi- tahsilat sırasıyla ilerlemektedir.

Aslında cari kontrol, sonradan kontrol, ikinci kontrol veya basitleştirilmiş usul kontrolü kapsamında bulunan ve ithalat işleminden sonra yükümlüye tebliğ edilen vergilerin hesaplanması işleminin niteliği bir "ek tarhiyat" olmakla beraber bu işlem, Maliye Bakanlığı'nca yürütülen ikmalen/resen tarhiyat uygulamasında vergilerin hesaplanması işlemine denk gelmektedir. Ancak gümrük mevzuatında tarh terimi kullanılmadığından söz konusu işlemler "ek tahakkuk" olarak isimlendirilmektedirler.¹³⁹

Sonuç olarak, ithalat işleminden sonra yükümlüye tebliğ edilen vergilerin hesaplanması işleminin niteliği bir "ek tarhiyat" olup gümrük mevzuatında tarh terimi kullanılmadığından söz konusu işlemler "ek tahakkuk" olarak tanımlanmaktadır.

¹³⁸ Ardıç, **a.g.e.**, s. 107.

¹³⁹ **A.e.**, s. 109.

Diğer bir ifadeyle, “ek tahakkuk” ifadesi her ne kadar kelime olarak farklı olsa da nitelik açısından “ek tarhiyat” olarak kabul edilmektedir.

2.2.2. İdari Para Cezaları

Dış ticaret işlemlerinin yapılması ve sürdürülmesi ulusal ve uluslararası düzeyde belirlenen kurallar çerçevesinde mümkün olup eşyaların ihracatı ve ithalatı sırasında kişilerin ilgili mevzuatta tespit edilen kurallara uymaları gerekmektedir. Keza, kanun koyucu Gümrük Kanununda yer verilen hükümlerin tam ve doğru bir şekilde uygulanmasını sağlamak için cezai nitelikte bazı yaptırımlar ortaya koymuştur.

Genel ceza hukukunda suçlar, suç ve kabahat olarak iki gruba ayrılmış olup suçlar için hapis cezası, kabahatler için ise para cezası öngörülmektedir.¹⁴⁰ Bireylerin devlet hazinesine ve gümrük idaresine karşı işlemiş oldukları kanuna aykırı eylemler karşılığında öngörülen parasal yaptırımlar idari yaptırım olarak “idari para cezası” niteliğinde olup, gümrük kabahatleri GK hükümlerinin ihlali sebebiyle gümrük idaresi tarafından parasal nitelikteki ceza verilmesini gerektiren fiillerdir.¹⁴¹ Buradan hareketle, gümrük işlemleri münasebetiyle konusu suç teşkil eden fiillerin tespiti halinde 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu hükümleri çerçevesinde yapılan adli takibe konu işlemlerden ayrı olarak, yapılan fiile ilişkin ayrıca kabahatler yani idari cezalar da söz konusu olabilmektedir. Bu bağlamda, gümrük vergileriyle ilgili kabahatler ve bunlara uygulanacak yaptırımlar Gümrük Kanunu, Dış Ticaretin Düzenlenmesine Hakkında Kanun, KDV Kanunu ve ÖTV Kanunu’nda düzenlenmiştir.

2.2.2.1. Gümrük Kanunu Kapsamında Kesilen Cezalar

11/04/2013 tarihli, 28615 sayılı R.G.’de yayınlanan 6455 sayılı Kanunla GK’da yapılan son değişiklikle birlikte son halini alan gümrük para cezalarına ilişkin

¹⁴⁰ Bilici, **Vergi Hukuku**, s. 89.

¹⁴¹ Selman Aydın, "4458 Sayılı Gümrük Kanunu'na Göre Gümrük Para Cezalarında İdari İtiraz Yolu ve Görevli Yargı Yeri", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 91, 2000, s. 216.

usul ve esaslar, GK'nın 231 ila 241 inci maddelerini kapsayan "Cezalar" başlıklı onbirinci kısmında düzenlenmiştir. Birinci bölümde genel hükümler, ikinci bölümde vergi kaybına neden olan işlemlere uygulanacak cezalar, üçüncü bölümde ise usulsüzlüklere ilişkin cezalar hüküm altına alınmıştır.

Gümrük idarelerince düzenlenen para cezaları, idari para cezası statüsünde olup, bunlar hakkında 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun genel hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.¹⁴² Yükümlüler GK hükümlerini ihlal etmeleri durumunda, kabahat işlemiş olmaktadırlar. Kabahatler Kanunu'na göre kabahat; kanunun karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık olup icraî veya ihmali davranışla hem kasten hem de taksirle işlenebilmektedir. Kanunun bu anlatımından, kabahat fiillerinin çoğunlukla icra (aktif-bir şeyi yapma) davranışla işlenebileceği gibi bazen ihmali (pasif-bir şeyi yapmama) davranış ile de işlenebileceği anlaşılmaktadır. Pasif davranış şeklinin kabahat olabilmesi için kişinin hukuken belli şekilde davranma yükümlülüğünün olması gerekmektedir. GK'da düzenlenen kabahatlerde temel hareket tipi "icrai (aktif)" olmakla birlikte bazen pasif (ihmal) diyebileceğimiz davranışlarla da kabahat oluşabilmektedir.¹⁴³ Ayrıca, Gümrük Kanununun ihlali her zaman bir suç oluşturmamakta olup Gümrük Kanununu ihlal eden bir fiilin suç olarak sayılması için, ceza hukukundaki kanunilik ilkesi gereğince Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu ve/veya diğer ceza kanunlarında tanımlanmış olması¹⁴⁴ ve GY 579'uncu madde çerçevesinde fiilin Gümrük Kanunu ile birlikte ayrıca kaçakçılıkla mücadele veya diğer ceza koyan kanunların kapsamına girebileceğinin idare amiri tarafından takdir edilmesi gerekmektedir.

GK'nın 232'inci maddesine göre idari yaptırım kararları gümrük idarelerinin amirleri veya yardımcıları tarafından verilmekte ve gümrük vergileri ile birlikte alınması gereken para cezaları bu vergiler ile aynı zamanda karara bağlanarak tebliğ

¹⁴² Fatih Uzun, **125 Soruda Gümrük Mevzuatında Para Cezaları**, İstanbul, Dünya Kitabevi, 2015, s. 9.

¹⁴³ Ardıç, **a.g.e.**, s. 50.

¹⁴⁴ Göksel Güleç, "Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu ve Gümrük Kanununun Cezalarının Karşılaştırılmasında Kasıt Unsurunun Önemi", **Gümrük Dergisi**, Sayı 47, Ocak 2004, s. 77.

edilmekte ve aynı zamanda ödenmektedir. Böylelikle, bu cezaların vergilerle birlikte etkili bir biçimde takibi gerçekleştirilebilmekte ve zamanaşımına uğraması ihtimalinin önüne geçilmektedir. Konusu ve yükümlüsünün aynı olması, aralarında maddi veya hukuki yönden bağıllık bulunması şartıyla; birden fazla işleme veya beyannameye ilişkin ek tahakkuklar ile para cezalarına tek tahakkuk ve ceza kararı düzenlenebilmektedir.

Kabahatler Kanunu'nun 3'üncü maddesinde yer alan; *"Bu Kanunun; İdari yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümleri, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde, diğer genel hükümleri, idari para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün filler hakkında, uygulanır."* hükmü ile Kabahatler Kanunu'na genel kanun niteliği kazandırılmış, sadece idari para cezalarının düzenlendiği özel kanunlarda belirlenmiş olan kanun yollarının uygulanması saklı tutulmuştur. Dolayısıyla, Maliye Bakanlığı'nın 442 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliğinde belirtildiği üzere, idari para cezalarının düzenlendiği kanunlarda kanun yoluna ilişkin özel bir düzenleme bulunması halinde bu hükümler, bu kanunlarda kanun yoluna ilişkin özel bir düzenlemenin bulunmaması halinde ise 5326 sayılı Kanunun idari yaptırım kararlarına karşı getirdiği kanun yoluna ilişkin hükümleri uygulanmaktadır. Ayrıca, 5326 sayılı Kanunun kanun yolu dışındaki diğer genel hükümleri tüm idari para cezaları hakkında uygulanmaktadır. Bu itibarla, idari yaptırım kararlarında bulunması gereken hususlar, kararların ilgililere tebliğ usulü, özel kanununda hüküm bulunmaması koşuluyla idari yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümler (başvuru yolu ve süresi, itiraz yolu ve süresi), ödeme usulü, zamanaşımı, idari para cezalarının gelir kaydedileceği kamu idareleri gibi düzenlemeler genel hükümler olup, ilgili Kanunlarda aksine hüküm bulursa dahi Kabahatler Kanunu hükümleri uygulanmaktadır. Diğer taraftan, 5326 sayılı Kanun hükümlerine aykırı hükümler getiren yeni Kanunların yürürlüğe girmesi halinde, yeni kanunla getirilmiş olan hükümlerin uygulanacaktır.

GK'nın 11.04.2013 tarihinde değişen 231'inci maddesinde gümrük vergileri alacağına bağlı idari para cezalarının zamanaşımının, bu idari para cezalarına ilişkin

gümrük vergilerinin zamanaşımına tabi olduğu belirtilmiş olmakla birlikte idari yaptırıma konu fiilin, ceza uygulamasını gerektiren bir fiile ilişkin olması ve zamanaşımı daha uzun bulunan bu fiil nedeniyle ceza davası açılmış olmak kaydıyla, idari yaptırım kararları Türk Ceza Kanunu'ndaki dava ve ceza zamanaşımı süreleri içerisinde uygulanmaktadır. Dolayısıyla, zamanaşımı vergi alacağının ortadan kalkmasını sağlayan bir unsur olup vergi alacağını ödeme dışında ortadan kaldıran diğer nedenler de GK dahil bütün kanunlarda açıkça belirtilmiştir. Vergi idaresinin ya da yürütmenin, yasalarda yer alan nedenler dışında vergiyi sona erdirecek nedenler çıkartmasına olanak bulunmamaktadır.¹⁴⁵

Diğer taraftan GY'nin 579'uncu maddesine göre, bir fiilin hem GK'nın hem de kaçakçılıkla mücadele veya diğer ceza koyan kanunların kapsamına girebilecek olması durumunda, idare amiri durumu inceleyerek olay dolayısıyla, aynı zamanda diğer kanunlara göre işlem yapılıp yapılmayacağını tespit etmektedir. Soruşturma veya kovuşturma sonucunda GK'da tayin edilen cezalardan daha ağır bir para cezasına karar verildiği veya fiilin suç teşkil ettiğine ve suçtan dolayı yaptırım uygulanmasına karar verildiği takdirde, kararın kesinleşmesi ve hükmolunan paranın tahsili şartıyla verilmiş olan ceza kaldırılmakta ve alınmış olan para geri verilmektedir.

Bu itibarla, zamanaşımı hükümlerinin uygulanmasında, para cezalarının gümrük vergileri alacaklarına bağlı olup olmaması belirleyici olmaktadır. İdari para cezasının tutarı belirlenirken, para cezasına dayanak bir vergi alacağı söz konusu ise, bu para cezası gümrük vergileri alacağına bağlı idari para cezasıdır. Vergi tutarının sadece idari para cezasının hesaplanmasında dikkate alındığı, ortada bir vergi alacağının söz konusu olmadığı para cezaları ile gümrüklenmiş değer¹⁴⁶ üzerinden belirlenen para cezaları, gümrük vergileri alacağına bağlı olmayan idari para cezalarıdır. Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 2013/38 sayılı Genelgesinde yer alan

¹⁴⁵ Güneş, **a.g.e.**, s. 130.

¹⁴⁶ Gümrüklenmiş Değer: Uluslararası Kıymet Sözleşmesine göre belirlenecek; ithal eşyası için eşyanın CIF kıymeti ile gümrük vergileri toplamını, ihraç eşyası için FOB kıymeti ile gümrük vergileri toplamını ifade eder.

örneğe göre, yükümlü (A)'ya rejim hükümlerinin ihlali nedeniyle GK'nın 235/1-c maddesi uyarınca gümrüklenmiş değer iki katı para cezası uygulanması gerekmektedir; eşyanın gümrük kıymeti 10.000 TL gümrük vergisi tutarı 1.000 TL, KDV tutarı 1.980 TL'dir. Bu durumda eşyanın gümrüklenmiş değeri 12.980 TL, uygulanacak idari para cezası tutarı 25.960 TL, zamanaşımı süresi ise Kabahatler Kanunu hükümleri uyarınca 8 yıl olacaktır.

Diğer taraftan Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün bahse konu 2013/38 sayılı Genelgesine göre, gümrük vergileri alacağına bağlı olmayan maktu ve nispi idari para cezalarında, 5326 sayılı Kanunun 20'nci maddesine bağlı olarak nispi idari para cezalarında zamanaşımının 8 yıl, maktu para cezalarında ise zamanaşımı süresinin 5326 sayılı Kanunda belirtilen para miktarlarına göre 3, 4 veya 5 yıl olarak uygulanması gerekmekte olup ayrıca, idari yaptırım kararlarına; kararın ilgisine huzurda tebliğ edilmesi veya tebliğ edilmiş sayılması halinde kararın verildiği esnada, Tebligat Kanunu hükümlerine göre tebliğ edilmesi halinde ise idarede kalan nüshalara tebligatı müteakip tebliğ tarihi yazılması şarttır.

2.2.2.1.1. Vergi Kaybına Neden Olan İşlemlere Uygulanacak Cezalar

Gümrük mevzuatının çok boyutlu karmaşık yapısı dikkate alındığında, konulmuş kurallara her aykırılığın GK'da düzenlenip yaptırıma bağlanmasının olanaksızlığı ortadadır. Bu nedenle genel yaptırım hükümlerinin konulmuş olmakla birlikte gümrük idarelerinin uygulamayı yaparken dikkatli olmaları gerekmektedir. Dolayısıyla, cezaların uygulanmasında gümrük idarelerince ceza hukukunun temel ilkelerinden olan "Suç/kabahat ve cezanın kanuniliği" ilkesi mutlaka gözetilmeli ve

madde hükümleri “karşılaşılan her olayda değil” ceza uygulanacağı açıkça belirtilmiş aykırılık hallerinde uygulanmalıdır¹⁴⁷

Gümrük vergilerine ilişkin olarak vergi kaybına neden olan işlemler ile bunlara uygulanacak cezalar, GK’nın 234 ila 238 inci maddelerinde düzenlenmiştir.

GK’nın 234’üncü maddesine göre;

“ Serbest dolaşıma giriş rejimi veya kısmi muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimine tabi tutulan eşyaya ilişkin olarak, bu rejimlere konu beyannamelerin yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda;

a) 15 inci maddede belirtilen Gümrük Tarifesi oluşturulan unsurlarda veya vergilendirmeye esas olan sayı, baş, ağırlık gibi ölçülerinde aykırılık görüldüğü ve beyana göre hesaplanan ithalat vergileri ile muayene sonuçlarına göre alınması gereken ithalat vergileri arasındaki fark % 5’i aştığı takdirde, ithalat vergilerinden ayrı olarak bu farkın üç katı para cezası alınır.

b) Kıymeti üzerinden ithalat vergilerine tabi eşyanın beyan edilen kıymeti, kıymete ilişkin hükümler çerçevesinde belirlenen kıymete göre noksan bulunduğu takdirde, bu noksanlığa ait ithalat vergilerinden başka vergi farkının üç katı para cezası alınır.

c) Satış birimine göre miktar itibarıyla % 5’i geçmeyen bir fark ile maddi hesap hatasından doğan noksan kıymet beyanlarında, bu farklara ait ithalat vergilerinden başka vergi farkının yarısı tutarında para cezası alınır.”

¹⁴⁷ Kaptan Kılıç, **Yeni Gümrük Kanunu Değişikliğine Göre Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları Gümrük Kabahatleri ve Uygulaması (5911 Sayılı Kanunla Değişik 4458 Sayılı Gümrük Kanunu, Kabahatler Kanunu, İYUK ve Danıştay Kararları Işığında) Açıklamalı-İçtihatlı**, Ankara, Türkiye Gümrük Müşavirleri Dernekleri İcra Kurulu Yayını, Kasım, 2009, s. 417.

Bu konuda, faturasında birim fiyatı açık olarak 1 USD ve toplam sayısı 1.000 adet gösterilen saatin toplam kıymetinin maddi hesap hatası sonucunda $1 \times 1000 = 100$ şeklinde hesaplanması şeklindeki fiilin, 5607 sayılı Kanun kapsamında kaçakçılık olarak değerlendirilmeyip GK 234'üncü madde kapsamında değerlendirilmesi gerekeceği düşünülmektedir.¹⁴⁸

Diğer taraftan, dâhilde işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi ve tam muafiyetli geçici ithalat rejimi hükümlerine tabi eşyaya ilişkin olarak yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda; yukarıda belirtilen farklılıkların tespiti durumunda öngörülen cezaların yarısı kadar para cezası tahsil edilir.¹⁴⁹

Ancak, yukarıda belirtilen aykırılıkların gümrük idaresince tespit edilmesinden önce beyan sahibince bildirilmesi durumunda söz konusu cezalar % 15 nispetinde uygulanır. Ayrıca, buraya kadar belirtilen cezalar 241'inci maddenin birinci fıkrasında belirtilen miktardan az olamaz. Diğer taraftan, genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri için yukarıda belirtilen cezalara ilişkin hükümler uygulanmaz. Bu gibi hallerde, GK 241'inci maddenin birinci fıkraya hükmüne göre usulsüzlük cezası işlemi yapılır.¹⁵⁰

Ayrıca, GK'nın 234'üncü maddesine göre, Türkiye'nin taraf olduğu anlaşma hükümlerine göre DİR altında elde edilen Türk menşeli eşyanın anlaşmalara taraf ülkelere ithalinde, tercihli tarife uygulamasından yararlanmasının, bunların bünyelerine giren serbest dolaşımda olmayan eşyanın ithalat vergilerinin ödenmesi ve buna ilişkin belgelerin onaylanması koşuluna bağlı olması halinde bu kapsamda ödenmesi gereken ithalat vergilerinin anılan ihracat beyannamesi konusu eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıktığı tarihe kadar hiç ödenmemiş veya eksik ödenmiş olduğunun gümrük idarelerince yapılan kontrol sonucunda tespit edildiği

¹⁴⁸ Nazım Bilican, Cahit Gökçelik, Gülsen Topcuoğlu, **Açıklamalı 5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu**, Ankara, Ayrıntı Basımevi, 2007, s. 75.

¹⁴⁹ Uzun, **a.g.e.**, s. 18.

¹⁵⁰ **A.e.**, s. 23-24.

durumda, ödenmesi gereken ithalat vergilerinin 6183 sayılı AATUHK 51'inci maddesi hükümlerine göre tespit edilen gecikme faizi ile birlikte tahsilinin yanı sıra, yükümlüsü hakkında bu vergilerin dörtte biri tutarında para cezasına hükmedilir. Hiç ödenmeyen veya eksik ödenen ithalat vergilerinin yükümlüsünce gümrük idaresinin tespitinden önce bildirilmesi durumunda bu cezaya hükmedilmeyip sadece yasal faizler alınır.

GK'nın 235/1'inci maddesine göre;

“1. Serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulan eşyaya ilişkin olarak, yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda;

a) Eşyanın genel düzenleyici idari işlemlerle ithalinin yasaklanmış olduğunun tespiti halinde, eşyanın gümrük vergilerinin alınmasının yanı sıra, gümrüklenmiş değerinin dört katı idari para cezası verilir.

b) (a) bendindeki eşyanın değersiz, artık veya atık madde olması durumunda, idari para cezası; dökme halinde gelen eşya için ton başına otuz bin Türk Lirası, ambalajlı gelmesi halinde kap başına altı yüz Türk Lirası olarak hesaplanır ve eşya yurtdışı edilir.

c) Eşyanın ithali, lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya belli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tabi olduğu halde uygunluk ve yeterlilik belgesine tabi değilmiş veya belge alınmış gibi beyan edildiğinin tespit edilmesi halinde, eşyanın gümrük vergilerinin yanı sıra, eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası verilir.

d) (c) bendindeki eşyanın değersiz, artık veya atık madde olması durumunda, idari para cezası; dökme halinde gelen eşya için ton başına sekiz bin Türk Lirası, ambalajlı gelmesi halinde kap başına iki yüz Türk Lirası olarak hesaplanır ve eşya yurtdışı edilir.”

Diğer taraftan, bu şekilde ceza kesilen eşyalara el konularak mülkiyetinin kamuya geçirilmesine karar verilir ve eşya GK 177 ila 180'inci madde hükümlerine göre tasfiyeye tabi tutulur.

Yine, GK'nın 235/2'nci maddesine göre;

“2. İhracat rejimine tabi tutulan eşyaya ilişkin olarak, yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya kontrol sonucunda;

a) Eşyanın genel düzenleyici idari işlemlerle ihracının yasaklanmış olduğunun tespiti halinde, eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası verilir.

b) Eşyanın ihracı, lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya belli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tabi olduğu halde uygunluk ve yeterlilik belgesine tabi değilmiş veya belge alınmış gibi beyan edildiğinin tespit edilmesi halinde, eşyanın gümrüklenmiş değeri kadar idari para cezası verilir.”

Bununla birlikte, yolcuların, gümrük mevzuatına göre kişisel ve hediyeleş eşya kapsamı dışında olup beyanlarına aykırı olarak üzerlerinde, eşyası arasında veya taşıma araçlarında çıkan ya da başkasına ait olduğu halde kendi eşyasıymış gibi gösterdikleri eşyanın gümrük vergileri iki kat olarak alınır ve eşya sahibine teslim edilir. Gümrük vergileri ödenmediği takdirde, eşya gümrüğe terk edilmiş sayılır.

Ayrıca, Türkiye Gümrük Bölgesine¹⁵¹ getirilen ve transit rejim beyanında bulunulan serbest dolaşımda olmayan eşyanın, beyan edilenden belirgin bir şekilde farklı cinsten¹⁵² eşya olduğunun tespiti halinde, farklı çıkan eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası verilir.

¹⁵¹ Gümrük Kanunu 2'nci maddeye göre; Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi, Türkiye Cumhuriyeti topraklarını kapsar. Türkiye kara suları, iç suları ve hava sahası gümrük bölgesine dahildir.

¹⁵² Gümrük Yönetmeliği 278'inci maddeye göre; Türkiye Gümrük Bölgesine getirilerek transit rejimine konu edilen serbest dolaşımda olmayan eşyanın giriş gümrük idaresinde yapılan kontrolü

GK'nın 236'ncı maddesine göre;

“1. Teminat alınmış olsa bile, gümrük işlemlerine başlanmadan veya bu işlemler bitirilip gümrük idaresinin izni alınmadan gümrük antrepoları veya gümrük idaresince eşya konulmasına izin verilen yerlerden kısmen veya tamamen eşya çıkarılması veya buralardaki eşyanın değiştirilmesi ya da yapılan sayımlarda kayıtlara göre eşyanın bir kısmının noksan olduğunun anlaşılması hallerinde, bu eşyanın gümrük vergilerinin yanı sıra gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası verilir.

2. Gümrük antrepolarında veya gümrük idaresince eşya konulmasına izin verilen yerlerde yapılan sayımlarda kayıtlara göre fazla eşya çıkması halinde, bu eşyanın 177 ila 180 inci madde hükümlerine göre tasfiyeye tabi tutulmasının yanı sıra, fazla çıkan eşyaya ait ithalat veya ihracat vergileri tutarı kadar para cezası alınır.

3. 4. Gümrüksüz satış mağazalarından hak sahibi olmayanlara satış yapılması halinde satışa konu eşyaya, hak sahibi olmakla birlikte limit üstü satış yapılması halinde de limit üstü eşyaya ait ithalat vergilerinin yanı sıra bu vergilerin üç katı para cezası verilir.

5. Gümrük antrepolarındaki eşyanın, antrepo beyannamesinde beyan edilenden belirgin bir şekilde farklı cinsten eşya olduğunun tespiti halinde, bu eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası verilir, eşyaya el konularak mülkiyetinin kamuya geçirilmesine karar verilir ve eşya 177 ila 180 inci madde hükümlerine göre tasfiyeye tabi tutulur.”

Yükümlü tarafından verilen özet beyan veya özet beyan olarak kullanılan ticari veya resmi belgelerdeki kayıtlı miktara göre noksan çıkan kapların mahrecinden yüklenmemiş veya yanlışlıkla başka yere çıkartılmış veya kaza ve avarya sonucunda

neticesinde, beyan edilenden açıkça farklı olduğu tahlil, teknik inceleme ve araştırmaya gerek olmaksızın kolayca anlaşılabilen ve gümrük vergileri ve/veya ticaret politikası önlemleri açısından farklılık oluşturan eşya, belirgin bir şekilde farklı cinsten eşya olarak kabul edilir.

yok olmuş veya çalınmış bulunduğu gümrük idaresince belirlenecek süre içinde kanıtlanamadığı takdirde, bu noksan kaplara ait eşyadan tarife pozisyonuna veya tarife pozisyonu tespit edilemiyor ise cinsine ve türüne göre tarifede dahil olduğu faslın en yüksek vergiye tabi pozisyonuna göre hesaplanacak gümrük vergileri kadar para cezası alınır. Eğer buna göre ceza belirlenmesi mümkün olamıyorsa, noksan her kap için GK 241'inci maddenin 1'inci fıkrasında belirlenen miktarda para cezası alınır.¹⁵³ Verilen özet beyan veya özet beyan olarak kullanılan ticari veya resmi belgelerdeki kayıtlı miktara göre fazla çıkan kapların yanlışlıkla mahrecinden fazla olarak yüklenmiş olduğu gümrük idaresince belirlenecek süre içinde kanıtlanamadığı takdirde, söz konusu eşyaya el konularak mülkiyetinin kamuya geçirilmesine karar verilir, GK 177 ila 180'inci madde hükümlerine göre tasfiyeye tabi tutulur ve eşyanın CIF kıymeti kadar para cezası alınır.

Ayrıca, eşya miktarının gümrük idaresince tespit edilmediği ve rejim beyanının belgelerinde kayıtlı miktarlara göre yapıldığı durumlarda, tespit edilen miktar farklılıkları özet beyan eksiklik veya fazlalığı olarak değerlendirilir. Yapılan özet beyan eksiklik veya fazlalık takibatı sonucunda miktar farklılığı nedeniyle cezayı gerektirir bir durum ortaya çıkması halinde, GK 234'üncü madde hükümleri uygulanmayarak sadece bu madde hükümlerine göre işlem yapılır.

Diğer taraftan, aynı maddeye göre, Türkiye Gümrük Bölgesine giriş yapan taşıt içerisinde özet beyan verilmeksizin eşya getirildiğinin gümrük idaresince belirlendiği veya eşyanın boşaltılmasına izin verilmesinden sonra gümrük idaresine bildirildiği ve bu eşyanın verilmiş olan özet beyanlardan biri ile ilişkili olmadığı anlaşıldığı hallerde, söz konusu eşya için özet beyan vermekle yükümlü olan kişinin tespit edilmesi halinde bu kişi, tespit edilememesi halinde ise eşyayı Türkiye Gümrük Bölgesine getiren kişi tarafından, eşyanın yanlışlıkla mahrecinden fazla olarak yüklenmiş olduğu gümrük idaresince belirlenecek süre içinde kanıtlanamadığı takdirde, söz konusu eşyaya el konularak mülkiyetinin kamuya geçirilmesine karar

¹⁵³ Uzun, a.g.e., s. 25.

verilir ve GK 177 ila 180'inci madde hükümlerine göre tasfiyeye tabi tutulur. Ayrıca eşyanın CIF kıymeti kadar para cezası verilir.

Bununla birlikte, özet beyan eksiklik ve fazlalık takibatları neticesinde düzenlenen para cezalarından, özet beyanı veren kişi, özet beyanı vermekle yükümlü olduğu tespit edilen kişi veya bu kişinin tespit edilememesi eşyayı Türkiye Gümrük Bölgesine getiren kişi sorumlu tutulmaktadır. Bunların yanında, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümleri uyarınca; taşıyıcı sayılan taşıma işleri komisyoncuları da, özet beyana ilişkin eksiklik veya fazlalıktan sorumludur.¹⁵⁴

GK'nın 238'inci maddesine göre;

“1. 241 inci maddenin üçüncü fıkrasının (h), (l) ve (m) bentleri, dördüncü fıkrasının (g) ve (h) bentleri ile beşinci fıkrasının (b) bendinde belirtilen durumlar hariç, dâhilde işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi ile geçici ithalat rejimine ilişkin hükümlerin ihlali halinde eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı, tam muafiyet suretiyle geçici olarak ithal edilen özel kullanıma mahsus taşıtlar için gümrük vergileri tutarının dörtte biri oranında para cezası verilir. Ancak, dâhilde işleme rejimi kapsamı ithal eşyasının, işleme faaliyetindeki hali veya işlem görmüş ürün hali de dahil olmak üzere rejim çerçevesinde izin verilen yerlerde tespiti halinde, ithal eşyasının gümrük vergileri tutarının iki katı oranında para cezası verilir. Bu cezanın ödeme süresi içinde eşyanın gümrükçe onaylanmış başka bir işlem veya kullanıma tabi tutulmaması halinde eşyanın gümrük vergileri tutarında para cezası tahsil edilir.

2. Birinci fıkraya göre verilen cezalar 241 inci maddenin altıncı fıkrasında belirtilen miktardan az olamaz.

3. Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri hakkında bu maddenin para cezasına ilişkin hükümleri ile 241 inci maddenin üçüncü fıkrasının (h), (l) ve (m)

¹⁵⁴ A.e., s. 27.

bentleri, dördüncü fıkrasının (g) ve (h) bentleri ile beşinci fıkrasının (b) bendi hükümleri uygulanmaz. Bu durumda, 241 inci maddenin birinci fıkra hükmü uygulanır.”

2.2.2.1.2. Usulsüzlüklere İlişkin Cezalar

Usulsüzlüklerle ilgili haller ve bunlara uygulanacak usulsüzlük cezaları GK'nın 239 ve 241'inci maddelerinde düzenlenmiştir.

GK'nın 239'uncu maddesine göre; ithalat veya ihracat vergilerinden muaf eşyayı, GK hükümleri ile belirlenen gümrük kapıları dışında başka yerlerden izinsiz olarak ithal veya ihraç veya bunlara teşebbüs edenlerle, bu tür eşyayı gümrük işlemlerini yaptırmaksızın yurda sokanlar veya çıkaranlar ile buna teşebbüs edenlerden, söz konusu eşyanın ithalata konu olması halinde CIF değerinin, ihracata konu olması halinde FOB değerinin onda biri oranında para cezası alınır. Ayrıca, Gümrük vergileri ödenmek suretiyle ihraç edilebilen eşyayı, gümrük işlemlerine tabi tutmaksızın veya gümrük vergileri kısmen veya tamamen ödenmeksizin Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkaranlara eşyanın gümrük vergilerinin yanı sıra bu vergilerin iki katı idari para cezası verilir.

GK 241'inci maddeye göre; GK'da ayrı bir ceza tayin edilmiş haller saklı kalmak üzere, GK'ya ve bu Kanunda tanınan yetkilere dayanılarak çıkarılan ikincil düzenlemelerle getirilen hükümlere aykırı hareket edenlere, söz konusu düzenlemelerde açıkça öngörülmüş olması kaydıyla her yıl VUK uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak belirlenen tutarda¹⁵⁵ usulsüzlük cezası uygulanması gerekmektedir. Söz konusu usulsüzlük cezasını gerektiren fiiller GY'nin 82 no.lu ekinde belirtilmekte olup değişen durumlara göre GTB tarafından değişiklik yapılabilmektedir.

¹⁵⁵ 2015 Yılı için; Gümrük Genel Tebliği (Gümrük İşlemleri) Seri No: 119) gereğince; 85 TL olarak uygulanmaktadır.

İşlenen fiile göre, belirlenen tutar baz alınmak üzere, bazı fiiller için bu tutarın iki, dört, altı ve sekiz katı ceza uygulanması söz konusu olabilmektedir.

Örneğin; GK 35/A maddesine göre özet beyan veya özet beyan olarak kullanılan ticari veya resmi belgenin süresi içinde verilmemesi; Türkiye Gümrük Bölgesinde karayoluyla transit eşya taşıyan taşıt araçlarının GK 91'inci maddeye göre verilen süreleri yirmidört saate kadar aşması; gümrük antrepolarının GK 93'üncü maddenin 3'üncü fıkrasında belirtilen teknik donanımlarında noksanlık bulunması veya gümrük antrepo rejimine tabi tutulan eşyanın, antrepolara konuldukları tarihte işleticiler tarafından kayıtlara geçirilmemesi gibi fiiller için para cezası iki katı olarak uygulanırken GK 45'inci maddenin birinci fıkra hükümlerine aykırı olarak taşıtlardan eşya boşaltılması, özet beyan veya özet beyan olarak kullanılan ticari ve resmi belgelerde kayıtlı eşyanın cinsinin yanlış beyan edilmesi veya kapların türleri ile üzerlerinde kayıtlı numara ve işaretlerin özet beyan kayıtlarına uygun olmaması; Türkiye Gümrük Bölgesinde karayoluyla transit eşya taşıyan taşıt araçlarının GK 91'inci maddeye göre verilen süreleri kırksekiz saate kadar aşması; Genel antrepo ve serbest bölgelere getirilen parlayıcı, patlayıcı veya bir arada buldukları eşya için tehlikeli olan ya da korunmaları özel düzenek ve yapılara gerek gösteren eşyanın GK 94 ve 154'üncü madde hükümlerine aykırı olarak genel amaçlı eşya konulan yerlerde depolanması gibi nispeten daha ağır aykırılıklarda ise para cezası dört katı olarak uygulanmaktadır.¹⁵⁶

Diğer taraftan fiil ağırlaştıkça ceza oranı da artmaktadır. Bu minvalde örneğin, Türkiye Gümrük Bölgesinde karayoluyla transit eşya taşıyan taşıt araçlarının GK 91'inci maddeye göre verilen süreleri yetmişiki saate kadar aşması; geçici ithalat rejimi kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen taşıtlara verilen sürenin bitimini takiben üç ayı aşmayan sürede yeniden ihraç edilmesi veya gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması durumunda ceza altı katı olarak uygulanmakta iken GK 34'üncü maddenin 3'üncü fıkrası hükümlerinin aksine,

¹⁵⁶ Uzun, a.g.e., s. 35.

Türkiye Gümrük Bölgesine giren gemilerin rota değiştirmesi, yolda durması, başka gemilerle temas etmesi, gümrük gözetimi yapılması için yol kesmemesi veya gümrük idaresi bulunmayan yerlere yanaşması ile yükü bulunmadığı durumlarda, yük almadığının veya yükünün başka bir limana çıkarıldığının veya avarya olduğunun kanıtlanamaması; taşıt araçlarının GK 33'üncü ve 91 inci maddede belirtilen önceden belirlenmiş yollar dışında seyretmesi; Türkiye Gümrük Bölgesinde karayoluyla transit eşya taşıyan taşıt araçlarının GK 91'inci maddeye göre verilen süreleri yetmişiki saatten daha fazla bir süre ile aşması ve GK 13'üncü maddede belirtilen belgelerin beş yıl süreyle saklanmaması durumunda usulsüzlük cezası en ağır ceza olan sekiz kat olarak uygulanmaktadır.¹⁵⁷

2.2.2.2. Dış Ticaretin Düzenlenmesine Hakkında Kanun Kapsamı Cezalar

Birinci Bölümde de bahsedildiğı üzere ek mali yükümlülükler, 15/02/1984 tarihli ve 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanunla, dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesini sağlamak amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında konulan yükümlülüklerdir.

Anılan Kanunun 4'üncü maddesine göre; ek mali yükümlülüklerin tahsilinde 6183 sayılı AATUHK uygulanmaktadır. Ek mali yükümlülükleri yerine getirmeden ithalat, ihracat veya diğer dış ticaret işlemlerini gerçekleştirenler ise, noksan ek mali yükümlülüğün iki katı para cezasına çarptırılırlar. Ayrıca, yine bu Kanuna dayanılarak çıkartılan vergiler içinde belirtilen ceza söz konusu olacaktır.¹⁵⁸

¹⁵⁷ A.e., s. 37.

¹⁵⁸ A.e., s. 38.

2.2.2.3. KDV Kanunu ve ÖTV Kanunu Kapsamında Kesilen Cezalar

KDV'ye ilişkin olarak dış ticarete verginin konusu, yapılan ithalatlarda Türkiye Gümrük Bölgesine giren ve beyannamesi verilmiş gümrük vergisine konu olmuş eşyadır. Gümrük vergisi ile ithalat esnasında tahsil edilen KDV arasında, dayandığı kanunlar ve temel ilkeler açısından büyük farklar olmasına rağmen, birbirini tamamlayan bu iki vergi arasında yakın bir ilişki bulunduğu söylenebilmektedir. İthalatta alınan KDV'ye ilişkin cezaların uygulanması, bunların takip ve tahsili yurtiçinde alınan KDV'ye göre farklılık arz etmektedir. Zira, KDV Kanunu 48'inci maddesine göre; vergisi ödenmeden veya eksik ödenerek yurda sokulan eşyaların hiç alınmamış veya eksik alınmış KDV hakkında GK'daki esaslara göre işlem yapılmaktadır. Yine aynı Kanununun 51'inci maddesine göre yükümlülerin ithalde beyan ettikleri matrahla tahakkuk veya inceleme yapanların veyahut teftişe yetkili kılınanların buldukları matrahlar üzerinden hesaplanan vergi farkları hakkında GK uyarınca yukarıda detaylıca belirtilen cezalar uygulanmaktadır.

Bununla birlikte, benzer durum ÖTV için de söz konusudur. ÖTV Kanunu'nun 16'ncı maddesine göre, gümrükte vergisi ödenmeden veya eksik ödenerek ithal edilen malların hiç alınmamış veya eksik alınmış ÖTV ile vergiden müstesna olduğu halde yanlışlıkla alınan veya fazla alındığı anlaşılan ÖTV hakkında GK'daki esaslara göre işlem yapılmaktadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GÜMRÜK İHTİLAFLARININ ÇÖZÜM YÖNTEMLERİ

Çağdaş devletin, sosyal devlet ilkesinin kapsadığı ödevlerini yerine getirmesi, özel kesimde yaratılan kaynaklardan bir bölümünün devlete aktarılmasını ve bunların devlet düzeyinde kamusal harcamalara dönüşmesini gerekli kılmaktadır.¹⁵⁹ Kamusal harcamalarının artışı, başta vergiler olmak üzere bu harcamaların finansmanında kullanılacak kamu alacaklarının korunması ve tahsilini daha da önemli hale getirmiştir. Kamu alacaklarının korunması ve tahsili, kamu hizmetlerinin devamlı ve sağlıklı bir biçimde yerine getirilmesi ile doğrusal bir bağlantı içine girmiştir.¹⁶⁰ Dolayısıyla belirtilen kamu alacaklarına ilişkin ortaya çıkan ihtilafların çözümü konusu kamu alacaklarının tahsili açısından büyük önem arz etmektedir.

Kamu alacaklarından biri olan gümrük vergileri ile ilgili ortaya çıkan uyuşmazlıkların nitelikleri, çözüm yolları ve sonuçları ise diğer vergi uyuşmazlıklarından farklılık göstermekte olup verginin yapısından kaynaklanan teknik farklılıklar bulunmaktadır. Gümrük vergilerinin tahakkuku ile tahsilatı aynı anda gerçekleşen ve eşya üzerinden alınan bir vergi türü olması nedeniyle, verginin hesaplanmasında çıkacak ihtilaflar, dâhilde alınan vergiler gibi muhasebe kayıtları esas alınarak yapılan incelemelerle değil, eşyanın nitelik ve kıymeti gibi unsurlar üzerinde yoğunlaşarak çözümlenmektedir.¹⁶¹ Gümrük uyuşmazlıkları idari aşamada veya yargı aşamasında çözümlenebilmekte olup idari aşamada çözüm yolları; itiraz ve uzlaşmadan oluşmaktadır.

¹⁵⁹ Selim Kaneti, “Türk Kamu Maliyesinin Anayasal Temelleri (I)”, **İktisat ve Maliye Dergisi**, Sayı: 8, 1989, s. 319.

¹⁶⁰ Binnur Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, İstanbul, Kültür Yayınları, 2002, s. 23.

¹⁶¹ Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s. 483.

Belirtildiği üzere, idarece tahakkuk ettirilip yükümlüsüne tebliğ edilen vergi ve ceza kararlarıyla ilgili olarak yükümlü tarafından ödemededen ayrı olarak yapılabilecek iki seçenek bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, tebliğ edilen ek tahakkuk ve varsa cezalara ilişkin hususların doğru olduğu değerlendirilerek¹⁶² yani bir nev'i kabul edilerek GK uyarınca uzlaşma sürecinin işletilmesi durumudur. İkinci seçenek ise, yükümlü tarafından tebliğ edilen ek tahakkuk ve varsa cezaların uyuşmazlık olarak değerlendirilip GK uyarınca itiraz sürecinin işletilmesidir. Dolayısıyla, ihtilafın giderilmesine ilişkin bu yöntemler seçimlik bir hak olup, yükümlü ya uzlaşarak ihtilafın kısa sürede giderilmesini sağlamakta ya da idare nezdinde itiraz başvurusu yapmaktadır.

Diğer taraftan, mükellef veya ceza muhatabına gümrük vergi ve cezalarının tebliğ tarihinden itibaren aynı sürede yargıya başvurusu gibi bir hak verilmemiştir. Ancak idari aşamada çözümlenememiş uyuşmazlıklar için yargıya başvurulabilmekte olup VUK'da düzenlenen sistemi gümrük mevzuatında yer alan sistemden farklı kılan en önemli unsur belki de budur. Zira, VUK sisteminde vergi mahkemelerinde dava açmak için GK'da olduğu gibi önce idareye başvuru yapmak zorunlu değildir.

GK'nın 244'üncü maddesine göre yükümlü tarafından birinci seçenek olan uzlaşma talebinde bulunulması halinde, ikinci seçenek olarak ifade ettiğimiz itiraz veya dava açma süresi durmaktadır. Dolayısıyla, yükümlü tarafından önce uzlaşma hakkının seçilmesi sonradan itiraz hakkının kullanılmasına engel olmamaktadır. Ancak, tam tersi bir durumda yani önce itiraz hakkının kullanılması halinde ise, uzlaşma talebi henüz itiraz başvurusu yapılmamış gümrük vergileri ve cezalar için yapılabileceğinden dolayı, yükümlü artık uzlaşma hakkını kullanamamaktadır.

Son aşamada, itiraz başvurusunun yükümlü aleyhine neticelenmesi halinde, yükümlü uyuşmazlığını uzlaşma müessesine nispeten daha uzun süreli ve daha

¹⁶² Ayşe Necef Yereli, "Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Süreçlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Uzlaşma Komisyonlarının Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi", **Ege Akademik Bakış**, Cilt 8, Sayı 2, 2008, s. 824.

maliyetli olan yargı yolu ile çözmek üzere 2577 sayılı İYUK çerçevesinde vergi mahkemelerinde dava açma yoluna gidebilmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken en önemli hususlardan biri yükümlü tarafından itiraz süreci tüketilmeksizin yargı yoluna başvurulamayacağıdır. Bu şekilde yükümlü tarafından idare nezdinde itiraz yolu tüketilmeksizin dava açılması “idari merci tecavüzü” niteliğinde olup bu durumda, 2577 sayılı İYUK’un 14/3-b ve 15/1-e maddeleri çerçevesinde mahkeme tarafından itiraz dilekçesinin görevli idare merciine tevdiine karar verilmektedir.

3.1. Gümrük Uzlaşma Müessesesi

Hukuk devletinde, uyuşmazlıkların giderilmesi ve kişi ya da kurumların haklarının korunması yargı denetimi ile garanti altına alınmaktadır. Ancak mahkemelerin artan iş yükü ile birlikte yargı sisteminin nicelik ve nitelik yönünden yetersizliği, keza yargılama maliyetlerin yüksekliği ve süresinin uzunluğu gibi hususlar uyuşmazlıkların çözümünde yargıya alternatif idari çözüm yollarının önemini arttırmıştır.¹⁶³ Bu itibarla, gümrük mevzuatına daha sonra dâhil edilen uzlaşma diğer idari çözüm yollarına karşı yükümlünün iradesine bağlı ve tercih edebilir bir mekanizma olup uyuşmazlıkları bitiren başvurulabilecek alternatif bir çözüm yolu olarak uygulamada yerini almıştır.¹⁶⁴

Uzlaşma uygulamasının amacı; yükümlülerin veya cezaya muhatap olanların yaptıkları beyanların denetimi sonucunda hiç ödenmediği veya noksan ödendiği tespit edilen gümrük vergileri ile GK ve diğer kanunlara göre kesilen para cezaları için yükümlülerce yargıya başvurulmadan gümrük idaresi ile yükümlü arasında anlaşma sağlanmasıdır. Gümrük uyuşmazlıklarına ilişkin uzlaşma gereksiniminin tek nedeni şüphesiz yargının yükünü azaltmak olmayıp idari itiraz süreçlerinde sorunların çözülememesi, gümrük idaresinde gümrük mevzuatı dışında diğer düzenlemelerin

¹⁶³ Haldun Yağan, “Gümrük Vergi Hukukunda Yeni Bir Müessese: Uzlaşma”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 275, (Çevrimiçi) <http://www.vergisorunlari.com.tr>, 26 Mart 2015.

¹⁶⁴ Karadağ, Organ, **a.g.m.**, s. 373.

uygulanması, vergi aslına bağlı para cezalarının ağırlığı, dava sayısının fazlalığı, davaların idare aleyhine sonuçlanması, bu durumun bütçeye yük getirmesi ve kamu alacaklarının takip ve tahsiline ilişkin usul hükümlerinin birleştirilmesi de zaman içinde uzlaşma gereksinimi arttırmıştır.¹⁶⁵

Uzlaşma, birden çok şahsın aralarında mevcut ya da ileride çıkması muhtemel düşünce ve çıkar ayrılığını, karşılıklı ödünler vererek gidermeleri veya giderilmesi konusunda anlaşmalarıdır.¹⁶⁶ Yabancı sistemlerde de uzlaşmaya benzer ya da yakın kurumlar anlaşma, görüşme, ön anlaşma, ön görüşme veya uzlaşma gibi adlarla idari kademedeki çözüm mekanizması olarak kullanılmakta olup bizdeki vergi uzlaşmalarına modellik eden uygulama, Almanya'dan esinlenilerek Türk vergi hukukuna girmiştir.¹⁶⁷ Diğer taraftan, 1961 yılında kabul edilen VUK'un ilk halinde uzlaşma kurumuna yer verilmemesinin sebebi bu kanunu almış olduğumuz Alman vergi sisteminde o dönemde uzlaşma kurumuna yer verilmemesidir.¹⁶⁸ Uzlaşma müessesesi ilk defa 1963 yılında yayımlanan 205 sayılı Kanun ile VUK'un 376'ncı maddesinden sonra gelecek şekilde Ek-1 ile Ek-10 maddeleri arasında yer alan hükümlerle vergi sistemimize girmiş ve birbirini izleyen düzenlemeler ile kapsamı genişletilmiştir.¹⁶⁹ Uzlaşma müessesesi, Türk vergi sisteminde VUK'da düzenlenmiş olmakla birlikte, VUK'un "Gümrük ve tekel vergileri" başlıklı 2'nci maddesi, "*Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu kanuna tabi değildir. Bu vergi ve resimlerle ilgili olarak 27/10/1999 tarihli ve Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesi hükümleri uygulanır.*" hükmünü amir olduğundan, gümrük idaresince tahsil edilen vergiler için VUK'a göre uzlaşma imkânı bulunamamaktadır.

¹⁶⁵ Yağan, **a.g.m.**

¹⁶⁶ Turgut Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, İstanbul, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s. 260.

¹⁶⁷ Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, İstanbul, Der Yayınları, 2002, s.359.

¹⁶⁸ Burak Alihan Tecim, "Uzlaşma Nedir, Mükellef ve İdareye Ne Gibi Faydaları Vardır", **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı 28, Kasım 2005, s. 100-110.

¹⁶⁹ Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s. 219.

GK'nın 244'üncü maddesinde 25/02/2011 tarihinde yapılan değişiklik ile GK kapsamında kamu alacaklarının uzlaşmaya konu edilebilmesinin kanuni dayanağı sağlanmışır. Bu değişiklik sonucu gümrük mevzuatına alınan uzlaşmayla; kişilerin ve kurumların haklarının korunmasını temin eden yargı organlarının yükünün hafifletilmesi ile beraber vergi alacağının kısa sürede hazineye intikalinin sağlanması amaçlanmıştır.¹⁷⁰ Uzlaşma müessesesinin GK'ya alınmasıyla iç vergilerde olduğu gibi gümrük idaresince alınan vergiler için de yükümlülerin uzlaşma imkânından yararlanabilmesinin önü açılmışır. Gümrük uzlaşmasına ilişkin yasal hükümler ve düzenlemeler büyük ölçüde VUK'da yer alan uzlaşma hükümleri esas alınarak yapılmış olmakla birlikte, gümrük vergilerinin kendine has yapısının uzlaşma düzenlemelerine yansıtıldığı söylenebilir.¹⁷¹ Ancak, gümrük mevzuatı içerisinde yer alan gümrük uzlaşması kurumu da VUK'da düzenlenen uzlaşma kurumuna yöneltilen ve ileri kısımlarda detaylıca anlatılan eleştirileri gidermemiştir.¹⁷²

GK'nın 244'üncü maddesine göre yükümlü tarafından uzlaşma talebinde bulunulması halinde, itiraz veya dava açma süresi durmakta, uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde ise süre kaldığı yerden işlemeye başlamaktadır. Yani uzlaşmanın itiraz süreçlerine olumsuz bir etkisi olmamaktadır. Ancak bu uygulamanın itiraz süreci ile eşzamanlı olarak işletilmesi imkânı bulunmamaktadır. Dolayısıyla gümrük vergisi ödeme yükümlülüğü bulunan kişiler 15 günlük ödeme/itiraz süresi içerisinde bu çözüm yollarından itiraza mı yoksa uzlaşmaya mı başvuracağını seçmesi gerekmektedir. Ayrıca, uzlaşmaya gidilebilmesi için vergi alacakları için vergi yükümlülüğünü doğuran olayın da dikkate alınarak bunun kaçakçılık suçuyla bağlantılı olması halinde uzlaşmaya konu edilmemesi gerekmektedir.

¹⁷⁰ Yağan, **a.g.m.**

¹⁷¹ Karadağ, Organ, **a.g.m.**, s. 381.

¹⁷² **A.e.**, s. 394.

GK'nın 244'üncü maddesine dayanılarak 27/08/2011 tarihli ve 28038 sayılı R.G.'de Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği yayınlanmış ve uygulama 31/08/2011 tarihi itibariyle yürürlüğe girmiştir.

Çalışmamızın bu kısmında, genel olarak uzlaşma kavramı üzerinde durulacak olup sonrasında gümrük uzlaşma kurumunun incelenmesi kapsamında uzlaşmaya konu olabilecek alacaklar, uzlaşma komisyonlarının teşkili ve yetkisi, başvurunun şekli, süresi, usulü ve incelenmesi, uzlaşma görüşmelerinde bulunabilecek kişiler, davet ve erteleme, uzlaşma işlemlerinin süresi, uzlaşmanın sonuçları ile uzlaşma kurumuna getirilen olumlu ve olumsuz genel eleştiriler aktarılacaktır. Bununla birlikte, gümrük uzlaşma kurumu incelenirken tartışmalı olabilecek hususlarda, uzlaşma müessesinin uzun zamandır kullanıldığı Maliye Bakanlığı uzlaşma kurumunda ortaya çıkan benzer ihtilaflara ilişkin Danıştay kararları irdelenerek çözümler geliştirilmeye çalışılmıştır.

3.1.1. Genel Olarak Uzlaşma Kavramı

Sözlük anlamı, aralarındaki düşünce veya çıkar ayrılığını, karşılıklı ödümlerle kaldırarak uyuşmak, karşılıklı anlaşmak ve mutabık kalmak, antant kalmak¹⁷³ olan uzlaşma, yargı yoluna başvurmadan, mükellef ve idare arasında ortaya çıkan vergi uyuşmazlığı alacağının çözüm yolu olarak, kanunda belirtilen koşullar dahilinde tarafların anlaşması yolu ile uyuşmazlığa konu alacağın kısmen veya tamamen ortadan kalkmasını sağlayan vergi hukuku kurumu olarak tanımlanmaktadır.¹⁷⁴ Uzlaşma müessesinin ana gayesi, vatandaş ile devleti, vergi kazasının uzun ve zaman alıcı işlemlerinden kurtarmak, verginin bir an önce tahsilini sağlamak, yargı organlarının işlerini hafifletmek ve psikolojik yönden mükellefi etkilemek suretiyle mükellef ile idare ilişkilerini düzeltmektir.¹⁷⁵ İki tarafın kanundan aldıkları yetki ve hakka binaen

¹⁷³ <http://www.tdk.gov.tr>, , 1 Temmuz 2015.

¹⁷⁴ Oktar, **a.g.e.**, s. 158.

¹⁷⁵ Aksoy, **a.g.e.**, s. 115.

bir uyumsuzluğu özgür iradeleriyle mutabakat sağlayarak ortadan kaldırmaları, diğer şartlarla birlikte dikkate alındığında taraflar arasında bir “sözleşme”nin var olduğuna işaret etmektedir.¹⁷⁶ Dolayısıyla, uzlaşmada karşılıklı rıza da gerekmektedir.¹⁷⁷

Bununla birlikte Gözler’e göre, uzlaşmanın karşılıklı irade beyanıyla oluşturulması nedeniyle, idare ile mükellefin aynı hukuki sonucu doğurmak amacıyla karşılıklı olarak açıkladıkları iradelerin uyuşması sonucu meydana gelen “idari sözleşme” olduğu iddia edilebilirse bile, uzlaşma bundan da farklıdır. Çünkü bir sözleşmenin idari sözleşme olarak nitelendirilebilmesi için, sözleşmenin kamu hizmetinin yürütülmesi ile ilgili olması ve idareye özel hukuk yetkilerini aşan yetkiler tanınması gerekmektedir.¹⁷⁸ Başka bir görüşe göre ise, uzlaşma anlaşmasında söz konusu olan tek taraflı bir idari işlem, idari sözleşme veya idarenin özel hukuk sözleşmesi değil, idare ve mükellefin yapmış olduğu iki taraflı kendine özgü bir kurumdur.¹⁷⁹ Diğer bir ifadeyle uzlaşma, “iki taraflı bir sözleşme” olarak değerlendirilebilir.¹⁸⁰ Uzlaşma görüşmeleri sırasında işlemin bir tarafında idare olmasına karşın hukuken vergi idaresi ile mükellef eşit konumda olup¹⁸¹ uzlaşma müessesesini idari işlem olarak nitelendirmek mümkün görünmemektedir.¹⁸²

Diğer taraftan, Danıştay’ın bir kararında konuya ilişkin olarak; “*uzlaşma sonucu taraflar arasında düzenlenen uzlaşma tutanağı her iki taraf için de uzlaşma tutanağında tespit edilen hususlar ile sınırlı olarak bağlayıcı bir sözleşme niteliğindedir.*” belirlemesine yer verilmiştir.¹⁸³ Bunun yanında Danıştay’ın başka

¹⁷⁶ Gözübüyük, Tan, **İdare Hukuku Cilt: 1**, s. 481.

¹⁷⁷ Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, Bursa, Ekin Kitabevi, 2005, s. 191.

¹⁷⁸ Kemal Gözler, **Hukuka Giriş**, 9. Baskı, Bursa, Ekin Kitabevi, 2012, s. 385.

¹⁷⁹ Güneş, **a.g.e.**, s. 180.

¹⁸⁰ Candan, **a.g.e.**, s. 260.

¹⁸¹ Ahmet Erol, “Uzlaşma Komisyonlarının Tutarsal Uzlaşma Sınırı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 179, 2007.

¹⁸² Yılmaz, **a.g.m.**, s. 328.

¹⁸³ Dn. VDDK’nın, 13.06.2003 tarih ve E. 2002/592, K. 2003/333 sayılı Kararı.

kararlarında da “uzlaşmanın iki tarafın özgür iradesi ile gerçekleştirilen bir sözleşme niteliğinde bulunduğu” ifade edilmiştir.¹⁸⁴

Uzlaşma idareye; yükümlüden istenilen vergi ve cezaların bir kısmından vazgeçilmesi karşılığında, vergi alacağının hemen tahsil edilmesi imkânını sağlamakta, bu sayede yargı sürecinin uzaması nedeniyle doğacak sıkıntılar önlenmekte ve çok sayıda davanın takip külfeti de ortadan kaldırılmaktadır. Kamu alacağının kısa sürede tahsilini sağlayan uzlaşma müessesesi, yükümlünün yargı sürecinde katlanacağı maliyetleri ve bürokratik işlemleri de ortadan kaldırmaktadır. Yükümlü bu sayede, yargıya gitmesi halinde faizleriyle birlikte daha büyük tutarlara ulaşabilecek vergi ve ceza borçlarının uzlaşılan kısmını ödemek suretiyle kalanından kurtulmakta, ayrıca dava takip külfetinden de kurtulmaktadır. Keza, uzlaşma müessesesi sayesinde vergi mahkemelerinde gereksiz iş yükü oluşması da önlenmekte olup tarafların kabul edebileceği bir çözüm olanağı sunulmaktadır.¹⁸⁵ Diğer taraftan, kanunda uzlaşma için yargı yükünün hafifletilmesi odaklı temel bir gerekçe olmasına rağmen, vergi uzlaşmasında belirtilen diğer gerekçeler ile birlikte zamanla ortaya çıkacak diğer amaçlara da hizmet edecektir.¹⁸⁶ Bununla birlikte, uzlaşma ile birlikte kanun koyucu, vergilendirmede verimlilik ilkesi gereğince, olması gerekenden az, ama zamanında toplanan vergiyi, olması gereken miktarda ama gecikilerek toplanan vergiye tercih etmektedir.¹⁸⁷

Vergi mükellefleri ile vergi daireleri arasında zaman zaman çeşitli nedenlerle uyuşmazlıkların çıkması normal olup bu uyuşmazlıkların yargı yoluna gidilmeden çözüme kavuşturabilmesi için çeşitli “barışçıl çözüm yolları” mevcuttur.¹⁸⁸ Ayrıca, uyuşmazlık haline getirilip yargı yoluna gidilmesine gerek kalmaksızın idarenin

¹⁸⁴ Dn. 3. D.’nin 06.05.1991 tarih ve E. 1990/1754, K. 1991/1652 sayılı Kararı.

¹⁸⁵ Kanun Tasarısı Gerekçesi; (Çevrimiçi) <http://www2.tbmm.gov.tr/d23/1/1-0971.pdf>, 1 Mayıs 2015.

¹⁸⁶ Karadağ, Organ, **a.g.m.**, s. 382.

¹⁸⁷ Yılmaz, **a.g.m.**, s. 321.

¹⁸⁸ Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 190.

kendiliğinden ya da ilgililerin başvurması sonucunda sorunların çözüme kavuşturulmasına “vergi sorunlarının idari aşamada çözüm yolları” da denilmekte olup uzlaşma belirtilen çözüm yollarından biridir. Bu yollara barışçıl yollar denmesinin sebebi, teknik anlamda bir yargı mercii önünde niza/çekişme/uyuşmazlık haline getirilmeksizin sorunun ortadan kaldırılmasıdır.¹⁸⁹

Uzlaşma talebinin bulunduğu durumda, gerek yükümlü gerekse idare açısından her iki tarafın da kabul edebileceği optimum bir miktarın belirlenebilmesi oldukça önemlidir.¹⁹⁰ Diğer taraftan, cezaya muhatap olan yükümlülerin bu cezanın psikolojik etkisinden kurtulmak için uzlaşmada samimi ve istekli davranışları sayesinde idare ile mükellef arasında bir güven ortamı kurulmaktadır.¹⁹¹

Son olarak, VUK’da tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma olmak üzere iki tür uzlaşma bulunmakla birlikte, gümrük uzlaşmasının bu şekilde ikili bir ayrıma tabi tutulmadığını ve bu durumun gümrük vergilerinin vergilendirme sürecinden kaynaklandığını söylemek gerekmektedir.¹⁹²

3.1.2. Uzlaşmaya Konu Olabilecek Alacaklar

GUY’un 4’üncü maddesine göre, beyan ile gümrük idaresince yapılan tespit sonucunda belirlenen veya gümrük idaresince tespit edilmesinden önce beyan sahibince bildirilen farklılıklara ilişkin tebliğ edilen gümrük vergileri alacakları ile GK’da ve ilgili diğer kanunlarda öngörülen cezaların tümü uzlaşma kapsamındadır. Yükümlü tarafından yapılan beyanın, çalışmamızın ikinci kısmında detaylıca izah

¹⁸⁹ Yusuf Karakoç, **Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2007, s. 38.

¹⁹⁰ Recai Dönmez, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarına Hukuk ve İktisat Teorisi Açısından Yaklaşım”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 91, 2000, s. 81.

¹⁹¹ Ramazan Armağan, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi Ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme”, **Maliye Dergisi**, Sayı 153, 2007, s. 176.

¹⁹² Yücel Karadiş, “Gümrük Vergileri, İtiraz ve İdari Yargıya Başvuru”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 157, 2006, s. 240.

edilen cari işlemden gümrük kontrolü, ikincil kontrol, sonradan kontrol veya basitleştirilmiş usul kapsamında kontrol (ertelenmiş kontrol¹⁹³) kapsamında denetlenmesi sonucu ek tahakkuku yapılarak yükümlüye tebliğ edilen gümrük vergi alacakları ile muhatabına tebliğ edilen para cezalarının tümü de uzlaşma kapsamındadır. Dolayısıyla, gümrük uzlaşmasına konu alacaklar gümrük idaresince farklılık tespit edilmesinden önce yükümlü tarafından bildirilen alacaklar olabileceği gibi idare tarafından tespit edilen farklılıklar sonucu ortaya çıkan alacaklarda olabilmektedir.

Dikkat edildiği üzere, farklılık tespit edilmesinden önce yükümlü tarafından bildirilen alacaklar, bir diğer ifadeyle pişmanlıkla ilgili VUK 348'inci maddesinde yer alan "ıslah ve pişmanlık" halinde tamamen ceza verilmemesi gibi bir durumun gümrük mevzuatında olmaması ve en basit anlatımla bu gibi durumlarda GK 234/3'üncü maddesi çerçevesinde, kesilen cezada indirim gidilmesi sonucunda pişmanlığa bağlı cezalar ortaya çıkmakta ve pişmanlığa bağlı bu alacaklar da uzlaşmaya konu olmaktadır.

Ayrıca yükümlü, kendisine tebliğ edilen alacaklar için GK'da düzenlenen itiraz hakkı ile yine GK'da düzenlenen uzlaşma hakkını aynı anda kullanamamaktadır. Dolayısıyla, itiraza konu edilmiş alacaklar için uzlaşma talebinde bulunulamamaktadır.

Gümrük uzlaşmasının sadece sonradan ortaya çıkan alacaklar için yapılabildiği düşünüldüğünde, gümrükte tahakkuk sonrası (sonradan ortaya çıkan vergi alacaklarının ek tahakkuk olarak ifade edilmesinden bahisle) olarak değerlendirilebilecek bir uzlaşma sistemi mevcuttur. Ancak, VUK'da tarhiyat öncesi

¹⁹³ Mülga 2 seri no.lu Basitleştirilmiş Usul Gümrük Genel Tebliği 3'üncü maddeye göre Ertelenmiş Kontrol: Risk kriterlerine göre, belge kontrolü veya fiziki muayene yapılmadan teslim edilen eşyanın tesliminden sonra gümrük beyannamesi ile ticari belge ve verileri incelenerek gerektiğinde eşyanın fiziki muayenesinin imalathane, fabrika, özel depo, işyeri ve benzeri yerlerde yapılmasını ifade eder. Diğer taraftan, bu terim 25.05.2011 tarihli ve 27944 sayılı R.G. (Basitleştirilmiş Usul) Seri No: 4 Tebliği ile 2 seri no.lu Basitleştirilmiş Usul Gümrük Genel Tebliği'nden kaldırılmıştır. Ancak, Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nde ifade olarak yer almaktadır.

ve tarhiyat sonrası uzlaşma şeklinde ikili bir ayırım mevcuttur. Bu itibarla, gümrük uzlaşması açısından denetim elemanlarınca yapılan sonradan kontrol denetimleri neticesinde ilgili firma ve mükelleflere vergi salınmasına ve ceza kesilmesine sebep olan çeşitli konularda, denetim elemanı firmayı incelemeye başlamasından önce, mükellefe “tarhiyat öncesi uzlaşma” ve “denetim öncesi uzlaşma” gibi haklar verilmek suretiyle, inceleme yapmadan firmanın kendiliğinden matrah artırımı yapmasına ve/veya eksik kıymet bildirim v.b. konularda bildirimde bulunmasına olanak sağlayacak düzenlemeler yapılması yararlı olacaktır.¹⁹⁴

Diğer yandan, gümrük vergileri alacaklarının beyan ile gümrük idaresince yapılan tespit sonucunda ortaya çıkması durumunda uzlaşma kapsamında olacağından, DİR kapsamında 2006/12 sayılı Dâhilde İşleme Tebliğine göre eşya Türkiye Gümrük Bölgesine girerken alınmayan vergilerin daha sonradan alınmasının beyanda farklılık olmamasından dolayı bu vergilerin uzlaşmaya konu olamayacaktır. Ancak, söz konusu farklılık sonucunda ortaya çıkan idari para cezalarının uzlaşmaya alınmasında bir sakınca bulunmadığı göz önüne alınmalıdır.

Yine, GUY’un 4’üncü maddesine göre, yükümlü veya ceza muhatabı tarafından, yukarıda belirtilen uzlaşmaya konu alacağın ortaya çıkmasına neden olan eksiklik veya aykırılıkların; GK hükümlerine yeterince nüfuz edememekten veya GK hükümlerini yanlış yorumlamaktan kaynaklandığı veya ihtilaf konusu olayda yargı kararları ile idarenin görüş farklılığının olduğu hususları ileri sürülerek uzlaşma talebinde bulunulabilmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, sayılan sebepler arasında dikkatsizlik sonucu ortaya çıkan alacaklara ilişkin bir değerlendirme bulunmamasıdır. Bu noktadan hareketle, dikkatsizlik sonucu ortaya çıkan alacaklar için uzlaşma talebinde bulunulamaması sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu yönüyle değerlendirildiğinde, genellikle yükümlülerin dikkatsizliğinden dolayı GK’nın

¹⁹⁴ Hasan Akdoğan, **Gümrük ve Dış Ticaret-2 (Uygulamalar-Makaleler)**, Ankara, Ata Ofset Matbaacılık, 2014, s. 49.

241'inci maddesine göre kesilen usulsüzlük cezalarının uzlaşmaya getirilmesi hususu tartışmalı olmaktadır.

GK 238'inci maddenin uygulanmasında da benzer bir durum ortaya çıkabilmektedir. Zira, belirtilen kanun maddesine göre, yükümlü tarafından yapılan başvuruya istinaden bir ihracat taahhüdünün ekonomik etkili gümrük rejimi izin belgesi üzerinde kayıtlı izin süresi sonuna kadar gerçekleştirilmesi yerine, müsaade edilen bu süre geçirilmek suretiyle sonraki bir tarihte ihracat yapılarak rejim gereklerine aykırılık durumu sebebiyle bir idari para cezası uygulanmaktadır. Dolayısıyla, yükümlü şartlı muafiyet sistemi kapsamında DİR'ne göre taahhüdünü kapatma işlemi yaparken, taahhüdünü süresi içinde tamamlamayıp izinde belirtilen sürenin geçirilmesi nedeniyle cezai durumun söz konusu olduğunu bilmekte ve gerekli cezai işlemin uygulanarak gerekli tebligatların kendisine yapılmasını istemektedir. Bu durumda ise, yükümlünün herhangi bir bilgisizlik, farkında olamama, yorum farkı v.b. haller bir yana, izin kapsamı verilen sürenin geçirilmesinin yaptırımının farkında olduğu ortaya çıkmakta olup, bu vesileyle uzlaşma başvurusunun kabulü için gerekli olan GK 244'üncü maddesinin '*kanun hükümlerine nüfuz edememe veya kanun hükümlerini yanlış yorumlama*' hükmüne zıt bir durum ortaya çıkmakta ve dolayısıyla belirtilen cezaların uzlaşmaya getirilmesi hususu bu noktada tartışmalı kabul edilebilmektedir.

Diğer taraftan, GUY'un 1 ve 2 no.lu ekleri listelerde uzlaşmaya konu vergi ve cezalar belirtilmiş olup bunlar aşağıdaki şekildedir. Kanımızca, GUY ekinde uzlaşmaya konu vergi ve cezalar belirtilerek yukarıda belirtilen kanun hükümlerine nüfuz edememe veya kanun hükümlerini yanlış yorumlama hususları çerçevesinde belirlenmesi nispeten göreceli olan ve tartışmalı olarak ifade edilebilecek yanlış yorumlama veya görüş farklılıklarının ortaya çıkmasının önüne geçilmiştir.

Gümrük Vergileri	
Gümrük Vergisi	Toplu Konut Fonu
İlave Gümrük Vergisi	Tütün Fonu
Tek ve Maktu Vergi	Ek Fon
Dampinge Karşı Vergi	KKDF
Subvansiyona Karşı Telafi Edici Vergi	Çevre Katkı Payı
Katma Değer Vergisi	Telafi Edici Vergi (İhracat)
Özel Tüketim Vergisi	Ek Mali Yükümlülük
TRT Bandrol Ücreti (Ticari olmayan eşya için)	
Para Cezaları	
Kanun Adı	Maddeleri
4458 sayılı Gümrük Kanunu	234, 235, 236, 237, 238, 239, 241
2976 sayılı Dış Tic. Düz. Hak. Kanun	4
3065 sayılı KDV Kanunu	51
4760 sayılı ÖTV Kanunu	16

Dikkat edildiği üzere, çalışmamızın birinci bölümünde belirtilen dış ticarete alınan gümrük vergilerinin hepsi uzlaşmaya konu olmamaktadır. GUY'da yer alan "alacak" ve "para cezası" terimlerinin tanımına bakıldığında bu husus daha iyi anlaşılmaktadır. Anılan yönetmelikte "alacak" terimi, GK ve ilgili diğer kanunlar kapsamında gümrük yükümlülüğü doğan ve gümrük idarelerince tahsili gereken gümrük vergileri ile para cezaları olarak tanımlanırken "para cezaları" terimi ise, GK ve ilgili diğer kanunlar uyarınca gümrük idarelerince kesilen tüm para cezaları olarak tanımlanmıştır. Dolayısıyla, bir gümrük vergisi alacağı ve para cezasının GUY'a göre uzlaşmaya konu olabilmesi için hem gümrük idarelerince tahsil edilmesi hem de gümrük idaresince kesilmesi gerekmektedir. Bu itibarla, dış ticarete alınan vergilerden gümrük idarelerince takip ve tahsil edilmeyip sadece ödenip ödenmediği kontrol edilerek buna ilişkin gerekli belgelerin yükümlüden talep edildiği Kültür Fonu, Damga Vergisi ve DFİF ile vergi dairesince kesilen vergi ziyayı cezası gümrük uzlaşması kapsamında değildir. Bununla birlikte, geçmiş dönemde gümrük idarelerince takip ve tahsili tartışmalı olarak değerlendirilen KKDF ile ilgili olarak, 16.10.2014 tarihli 2014/6852 sayılı Vadeli İthalatta Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Kesintilerinin Takip Ve Tahsili Hakkında BKK'da ithal edilen eşya ile ilgili

olarak hiç ödenmeyen veya eksik ödenen KKDF kesintileri hakkında GK'daki esaslara göre işlem yapılacağı ve KKDF kesintilerine tabi ithal eşyasının yapılan muayene ve denetleme veya tesliminden sonra kontrolü sonucunda tespit edilen KKDF kesintisi farklılıklarına ilişkin GK'daki esaslara göre para cezası uygulanacağı belirtilerek anılan fonun gümrük idarelerince takip ve tahsili ifade edilmiş ve böylece KKDF'nin gümrük uzlaşması kapsamında olduğu net olarak ortaya çıkmıştır.

Belirtilen hususlara paralel olarak, GUY'un 6'ncı maddesinde, gümrük vergilerinin matrahına giren, ancak aslı gümrük idarelerince takip ve tahsil edilmeyen vergi ve benzeri mali yükler için de uzlaşma mümkün bulunmadığı belirtilmektedir. Dolayısıyla, bir alacağın uzlaşmaya konu edilebilmesi için GUY'un 1 veya 2 no.lu ekinde yer alması veya söz konusu listelerde yer alması bile gümrük vergilerinin matrahına girmesi ve aslı gümrük idaresince takip ve tahsil edilmesi gerekmektedir. Buradan hareketle, Kültür Fonu'nu örnek olarak vermek gerekirse, 05/08/2013 tarihli, 2013/5260 sayılı Fikir ve Sanat Eserlerinin Çoğaltılmasına Yarayan Teknik Cihazlar ile Boş Taşıyıcı Materyallerin İmalat veya İthalatında Yapılacak Kesinti Oranlarının Belirlenmesine İlişkin Karar'da, anılan Karar'da belirtilen eşyaların imalat veya ithalat bedelleri üzerinden alınan kesintinin, anılan eşyaların serbest dolaşıma girişini sağlayan gerçek ve tüzel kişiler tarafından, gümrük kıymeti üzerinden mezkur karar eki listede belirtilen oranlardaki tutarın serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescilinden önce Kültür ve Turizm Bakanlığı adına açılan özel hesaba yatırılacağı ve söz konusu kesinti tutarının banka hesabına yatırıldığını tevsik eden belgeye ilişkin bilgilerin gümrük beyannamesinin ilgili kutusuna kaydedileceği, kamu idarelerinin denetim elemanları tarafından da kendi mevzuatları gereğince yapacakları soruşturma, denetim ve incelemeler sırasında bahse konu Karar kapsamında gerçekleştirilen imalat ve ithalatlara ilişkin kesinti bedellerinin yatırılıp yatırılmadığının tespit edilerek yükümlülüğünü yerine getirmeyenlerin Kültür ve Turizm Bakanlığına bildirileceği, serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil tarihinden önce yatırılmadığı veya eksik yatırıldığı tespit edilen meblağlar için 6183 sayılı AATUHK hükümlerine göre tahsil

edileceği hüküm altına alınmış olup söz konusu Karar'da mezkur fonun, herhangi bir aşamada, gümrük idarelerince tahsil edilmesine yönelik bir hüküm bulunmamaktadır.

Buradan hareketle, gümrük idareleri anılan kesintinin tahsilini yapmamakta, sadece ilgili eşyaların serbest dolaşıma girişinde bu kesintinin beyanname tescil tarihinden önce bankaya yatırılmış olduğuna ilişkin makbuzu yükümlüden talep etmektedir. Gümrük idarelerinde cereyan eden işlemlerde kültür fonuna ilişkin olarak bu şekilde işlem tesis edilirken, ödenmediğinin veya eksik ödendiğinin beyanname tescilinden sonraki bir tarihte tespit edilmesi durumunda da kültür fonu için gümrük idarelerince herhangi bir alacak takibatı işlemi yapılmamaktadır. Bu itibarla, ödenmediğinin veya eksik ödendiğinin beyanname tescil tarihinden sonra tespit edilmesi halinde Kültür Fonuna ilişkin olarak ek tahakkuk ve ceza kararı düzenlenmemesi gerekmekte olup, KDV ve varsa ÖTV'nin matrahına girmekle birlikte "gümrük idaresince takip ve tahsil edilmeyen bir alacak" olan Kültür Fonunun uzlaşmaya konu edilmemesi gerekmektedir. Diğer taraftan, söz konusu fonun matrahına girdiği KDV ve varsa ÖTV asılları ve bunlara bağlı cezalar uzlaşmaya konu edileceği açıktır. Bu itibarla, kültür fonu ile birlikte çalışmamızın ilk bölümünde açıklanan dış ticarete alınan gümrük vergilerinden Damga Vergisi ve DFİF'in GUY'un ekinde yer alan Ek-1'de belirtilen uzlaşmaya konu olabilen gümrük vergileri listesinde neden yer almadığı açıkça anlaşılmaktadır.

Bununla birlikte, GUY'un 5'inci maddesine göre ek listelerde belirtilmeyen ve gümrük idarelerince tahsili gereken alacaklar ile daha sonra yapılacak düzenlemelerle getirilen alacaklar da uzlaşmaya konu olabilmektedir. Belirtilen hususa örnek olarak, ticari nitelikte olan TRT Bandrol ücreti örnek verilebilir. Zira, 11/09/2014 tarih ve 29116 sayılı R.G.'de yayımlanan 6552 sayılı Kanun ile 04/12/1984 tarihli ve 3093 sayılı Türkiye Radyo Televizyon Kurumu Gelirleri Kanunu'nda değişikliğe gidilerek 3093 sayılı Kanunun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine bandrol ücretlerinin, gümrük idarelerince ithalatta alınan gümrük vergileri ve diğer mali yükümlülüklerden ayrı olarak tahsil olunacağı hükmü getirilmiş, aynı maddeye eklenen (g) bendi ile de TRT Genel Müdürlüğünce isteyen imalatçı ya da ithalatçı

firmalara bandrollerin teminat mektubu karşılığı verileceği belirtmiştir. Böylelikle, ithal eşyası için bandrol yükümlülüğünün yerine getirilmesine ilişkin iki usul öngörülmüştür. Buna göre, yükümlüler bandrol ücretlerini serbest dolaşıma giriş beyannamesindeki (Özel Tüketim Vergisi hariç) Katma Değer Vergisi matrahı üzerinden bir defaya mahsus olmak üzere gümrük idaresine peşin olarak ödeyebildikleri gibi TRT'den teminat mektubu karşılığı bandrolleri alabilmektedirler.

Konuya ilişkin olarak, KKDF ile ilgili olarak çıkartılan 2014/6852 sayılı BKK'ya benzer şekilde, 09/07/2015 tarihinde 2015/7757 sayılı 3093 Sayılı Türkiye Radyo-Televizyon Kurumu Gelirleri Kanunu Uyarınca Radyo, Televizyon, Video Ve Birleşik Cihazlar İle Bunların Dışında Kalan Radyo Ve Televizyon Yayınlarını Almaya Yarayan Her Türlü Cihazdan Alınacak Bandrol Ücretlerine İlişkin BKK çıkartılarak TRT bandrolünün alınmasına ilişkin usul ve esasların düzenlenmiştir. Anılan Kararın 10'uncu maddesinde, serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulan eşyanın bandrol ücretinin hiç alınmadığı veya noksan alındığının tespiti halinde 4458 sayılı Kanunda yer alan usul ve esaslara göre takip ve tahsil edileceği ve tespit edilen bandrol ücreti arasındaki farklarda, 4458 sayılı Kanun uyarınca ithalat vergileri noksanlıklarında uygulanacak esaslara göre idari para cezası kesilmesi gerektiği belirtilmiştir. Yine, aynı madde uyarınca gümrük idarelerince yapılan tespit sonucunda belirlenen farklılıklara ilişkin tebliğ edilen bandrol ücretleri ile cezalar hakkında, 4458 sayılı Kanununun 244 üncü maddesi uyarınca uzlaşma talebinde bulunulabilmektedir. Dolayısıyla, ticari eşyalar için tahsil edilen TRT bandrolü her ne kadar GUY'un ek listelerinde yer almasa da anılan BKK çerçevesinde uzlaşma kapsamındadır. Diğer taraftan, söz konusu BKK düzenlenmemiş olsa dahi ticari mahiyette olan TRT bandrolü ve buna bağlı olarak GK'ya göre uygulanan cezalar, GUY'un 5'inci maddesinin *“Ekli listelerde belirtilmeyen ve gümrük idarelerince tahsili gereken alacaklar ile bu Yönetmeliğin yayımı tarihinden sonra yapılacak düzenlemelerle getirilen alacaklar da uzlaşmaya konu olabilir.”* hükmü çerçevesinde uzlaşma kapsamında değerlendirilebilecektir. Keza, kanun değişikliğinin yapıldığı 11/09/2014

tarihinden konuya ilişkin düzenlenen BKK'nın yayınladığı 09/07/2015 tarihine kadarki ara dönemde uzlaşma başvuruları belirtildiği şekilde değerlendirilmiştir.

GUY'un 5'inci maddesine göre, yükümlü tarafından yapılan uzlaşma talebi, kendisine tebliğ edilen alacakların tamamı için yapılabileceği gibi vergiler veya cezaların tür itibariyle bir kısmı için de yapılabilmektedir. Yani yükümlü ortaya çıkan ek tahakkuk veya idari para cezaları için ayrı ayrı uzlaşma talebinde bulunabileceği gibi tümü içinde talepte bulunabilmektedir. Ancak, GUY'un 6'ncı maddesinde belirtildiği üzere, aynı tür vergi veya cezanın bir kısmı için uzlaşma talebinde bulunulamamaktadır. Kanımızca, burada aynı tür vergi veya cezanın bir kısmı olarak ifade edilmek istenen husus alacağın tutarına ilişkin kısımdır. Örneğin, yükümlü kendisine tebliğ edilen 1.000 TL Gümrük Vergisi, 180 TL KDV, 3.000 TL Gümrük Vergisi cezası ve 540 TL KDV cezası alacaklarına ilişkin olarak ayrı ayrı veya tamamı için başvurabilir. Yani, sadece Gümrük Vergisi veya KDV veya Gümrük Vergisi-KDV veya Gümrük Vergisi cezası veya KDV cezası v.b. farklı durumlar için veyahut tamamı için başvurabilmektedir. Ancak, alacağın sadece bir kısmı için, örneğimize göre 1.000 TL'lik Gümrük Vergisinin sadece 500 TL'lik kısmı için uzlaşma istenememektedir.

Diğer taraftan, ilgili mevzuat uyarınca alacağın tahsilât aşamasına geldiği durumlarda söz konusu alacak uzlaşmaya konu edilememektedir. Dolayısıyla, bir alacağın uzlaşmaya konu edilip edilemeyeceği "alacağın kesinleşip kesinleşmediğine" bağlı olmaktadır. Zira tahsilât aşamasına gelmiş bir alacak artık kesinleşmiş bir alacak olup bu durumda bu alacak için ek tahakkuk değil ödeme emri söz konusu olmaktadır. Ancak, ek tahakkuk düzenlenmesini gerektiren kesinleşmemiş bir alacak için ihtilaf devam etmekte olup bu noktada, devam eden ihtilafın alternatif çözüm yöntemlerinden biri olarak uzlaşma aşaması doğal olarak ortaya çıkmaktadır. Bu konuda, DİR kapsamında taahhüt edilip ihracatı gerçekleşmeyen, dolayısıyla açık olan bir Dâhilde İşleme İzin Belgesi veya Dâhilde İşleme İznine tabi eşyalara ilişkin ortaya çıkan alacaklar örnek verilebilir. Dâhilde işleme rejimine tabi tutulmak üzere gümrük idaresine sunulan bir eşya için ödenmesi gereken gümrük vergileri rejime giriş

aşamasında tahakkuk ettirilerek teminat altına alınmakta, rejimin öngördüğü gerekliliklerin yerine getirildiğinin gümrük idaresine tevsik edilmesi halinde de teminat çözülebilir hale gelmektedir. Dolayısıyla, beyan sahibine, rejime giriş aşamasında tahakkuk ettirilmiş olan vergileri, ancak belli gereklilikleri yerine getirmesi şartıyla ödememesi yönünde bir hak tanınmaktadır. Ancak, rejimin ihlal edildiği tespit edilirse rejime giriş aşamasında tahakkuk ettirilmiş olan vergiler için genel usullere göre tahsilât yoluna gidilmektedir. Belirtilen durumda, Türkiye Gümrük Bölgesine girişinde teminat alınarak muafiyete tabi tutulan bir eşyanın muafiyet şartlarını kaybetmesi söz konusu olmakta olup idare tarafından kesinleşmiş alacağa ilişkin yükümlüye ödeme emri gönderilmekte ve sonuç olarak bu alacak uzlaşma kapsamında olmamaktadır.

Bununla birlikte, her ne kadar antrepo ve transit rejimlerinde de dahilde işleme rejiminde olduğu gibi bir teminat söz konusu olsa da yukarıda belirtilenlerden farklı bir durum vardır. Zira GK'nın 85'inci maddesinin birinci fıkrasına göre, transit eşyası için tahakkuk edebilecek gümrük vergilerinin ödenmesini sağlamak üzere teminat verilmesi zorunludur. Keza, GY'nin 526'ncı maddesinde de gümrük idarelerinin, gümrük antreposu işleticileri ve kullanıcılarından GK'da belirtilen sorumlulukları çerçevesinde, tahakkuk edebilecek gümrük vergilerini karşılayacak miktarda teminat isteyecekleri belirtilmektedir. Bu itibarla, bu rejimlerde alınması öngörülen teminat tutarları, doğması muhtemel gümrük vergisi ve alacakları için kamu alacağının tahsilinin riske atılmaması esasına dayanmakla birlikte rejim şartları ihlal edildiğinde alacak ancak doğmakta ve bu aşamadan itibaren ilgiliye bildirim yapılması gerekmektedir. Bu çerçevede, gerek GK'da gerekse GUY'da alacak tutarının teminat konusu yapıldığı hallerde vergi aslının uzlaşmaya konu edilemeyeceği yönünde bir düzenleme bulunmamakta olup burada uzlaşma konusu yapılan alacağın "teminat miktarı" değil, rejim ihlali sonucunda doğan "gümrük vergileri alacağı" olduğuna dikkat etmek gerekmektedir. Bu itibarla, transit ve antrepo rejimlerinin ihlalinden kaynaklanan alacakların uzlaşmaya konu edilmesi halinde cezalarla birlikte vergi

aslının da kesinleşmemiş alacak olarak uzlaşmaya konu edilebileceği değerlendirilmektedir.

GUY'un 6'ncı maddesine göre gümrük alacağı, 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 3'üncü maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarına ilişkin olması halinde uzlaşmaya konu olamamaktadır. Uzlaşma komisyonlarının sekretarya hizmetlerini yürüten birimlerce¹⁹⁵ uzlaşmaya konu alacağın 5607 sayılı Kanunun 3'üncü maddesinde belirtilen fiillerle ilişkisinin olup olmadığı araştırılmakta ve bu aşamada, adli süreç başlamamış olmakla birlikte 5607 sayılı Kanunun 3'üncü maddesi kapsamında takibatta bulunulması talebiyle fezleke veya rapor düzenlenmiş ya da adli makamlara bildirimde bulunulmuş olması, adli mercilerce soruşturma ya da kovuşturma yapılıyor olması, ilgili Mahkeme tarafından ceza verilmiş olması hallerinden birinin varlığının tespit edilmesi durumunda 5607 sayılı Kanunun 3'üncü maddesinde belirtilen fiillerle ilişkisinin olduğu sonucuna varılarak uzlaşma talebi kabul edilmemektedir. Belirtilen ilişki olup olmadığı hususu, uzlaşma sürecinin her aşamasında değerlendirilmektedir. Dikkat edildiği üzere, alacağın uzlaşmaya konu olamaması durumu, bahse konu alacağın 5607 sayılı Kanun kapsamında ki kaçakçılık suçlara ilişkin olması halinde ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla, başta 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu olmak üzere, 5607 sayılı Kanun haricindeki, ceza öngören diğer kanunlardan kaynaklı adli işlemlere konu olacaklar uzlaşmaya konu olabilmektedir. Örneğin, alacağın dayanağı olan beyanname için sadece 5237 sayılı Kanun kapsamında resmi evrakta sahtecilik talebiyle fezleke veya rapor düzenlenmiş ya da adli makamlara bildirimde bulunulmuş olması veya adli mercilerce soruşturma ya da kovuşturma yapılıyor olması veyahut Mahkeme tarafından ceza verilmiş olması alacağın uzlaşmaya konu olmasına engel olmamalıdır. Ancak, 5237 sayılı Kanun kapsamındaki işlemten ayrı olarak 5607 sayılı Kanun kapsamında da işlem yapılması durumunda ise alacak uzlaşmaya konu olamayacaktır.

¹⁹⁵ Uzlaşma komisyonlarının sekretarya hizmetleri; merkezde Gümrükler Genel Müdürlüğü, taşrada ise Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüklerinin idare amirleri tarafından belirlenecek birimler tarafından yürütülür.

Bununla birlikte, alacağın kaçakçılık suçlarına ilişkin olmasından dolayı uzlaşmaya konu olamaması hususu hakkaniyete uygunluğu yönüyle tartışmalı bir konudur. Zira belirtilen husus, ilgili Mahkeme tarafından ceza verilmiş olması hali hariç kesinleşmemiş bir durum olup fezleke, rapor, adli makamlara bildirim, adli mercilerce soruşturma ya da kovuşturmayaya dayanan bir iddiaya ilişkindir. Dolayısıyla, alacak konusu olayda fezleke, rapor, adli makamlara bildirim, adli mercilerce soruşturma konularında dava açılmasına gerek duyulmaması veya adli mercilerce kovuşturma sonucunda yükümlü hakkında beraat kararı verilerek kaçakçılık suçunun oluşmadığının mahkemece belirlenmesi ve bunun kesinleşmesi, kısacası en baştan itibaren ortaya atılan iddiada isabetsiz olduğunun ortaya çıkması durumunda, yükümlü bir hak kaybına uğrayacaktır. Bu itibarla, kaçakçılık suçlarına ilişkin olması iddiasıyla yükümlüye uzlaşma hakkı tanınmaması “hukuk devleti” ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Keza, yükümlüye bu şekilde tanınmayan uzlaşma hakkının tanınması hukuk devleti gereğidir.¹⁹⁶ Diğer taraftan, suçluluğu mahkeme kararıyla sabit olmayan yükümlünün suçlu gibi değerlendirilerek uzlaşma talebinin reddedilmesi, Anayasa’nın 38’inci maddesinde “*Suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz.*” şeklinde belirtilen masumiyet karinesi ilkesine aykırı olarak değerlendirilebilir. Zira, masumiyet karinesinin masum olana en yüksek düzeyde hukuki koruma sağlama ve hukuk düzenini koruma şeklinde iki önemli işlevi vardır.¹⁹⁷

Alacağın kaçakçılık suçlarına ilişkin olmasından dolayı uzlaşmaya konu olamaması durumunda GUY’un 14’üncü maddesine göre, itiraz veya dava açma süresi durduğu için yükümlü tarafından kalan süre içinde itiraz etme hakkı bulunmaktadır. Ancak, bahse konu uzlaşma ve itiraz süreci ek tahakkuk ve idari para cezalarına ilişkin idari bir süreç olup yükümlünün uzlaşma talebinin kabul edilmemesine sebep olan kaçakçılık iddiasından kaynaklı süreç ise adli yargıya konu farklı bir süreçtir.

¹⁹⁶ Mustafa Dündar, “Vergi Usul Kanunu’nun 359. Maddesi Kapsamına Giren Tarhiyatların Dava Konusu Edilmesi Ve Yargı Organınca Mükellef Lehine Karar Verilmesi Halinde Mükelleflere Uzlaşma Hakkı Verilmeli Midir?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 114, 2002.

¹⁹⁷ David Hamer, “A Dynamic Reconstruction of the Presumption of Innocence”, **Oxford Journal of Legal Studies**, Vol. 31, No. 2, 2011, (Çevrimiçi) <http://ojls.oxfordjournals.org>, 1 Temmuz 2015..

Dolayısıyla bu iki süreç birbirinden ayrı ilerlemekte olup yükümlü, kabul edilmeyen uzlaşma talebine konu alacaklara ilişkin GK'nın 242'nci maddesi kapsamında itiraz etmediği takdirde 2 seri no.lu Tahsilat İşlemleri Gümrük Genel Tebliği'nin 13'üncü maddesine göre kamu alacakları kesinleşmiş olacağından dolayı, bu kamu alacaklarını ödeme zorunluluğu ile karşı karşıya kalacaktır. Diğer taraftan, yukarıda da bahsedildiği üzere, en baştan itibaren ortaya atılan kaçakçılık iddiasında isabetsiz olduğunun ortaya çıkması durumunda ise uzlaşma talebinin red gerekçesinin ortadan kalkması söz konusu olacak olup bu noktada talebin uzlaşma kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği sorunu doğacaktır. Çünkü uzlaşma talebine konu olacak, durum itibariyle kaçakçılık suçlarına ilişkin bir alacak olmasa dahi, artık itiraz başvurusu yapılmış olan ve GUY 11'inci madde kapsamında red edilmesi gereken bir başvurudur.

Bu hususta çözüm olarak, uzlaşma talebinin değerlendirilmesi için alacağın kaçakçılık suçlarına ilişkin olması sürecinin sonucu beklenerek sonuca göre başvurunun değerlendirilmesi düşünülebilir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus, GUY'un 18'inci maddesine göre yükümlünün uzlaşma talebinin sonuçlandırılmasına ilişkin idari sürecin, dilekçenin uzlaşma komisyonu kayıtlarına girdiği tarihten itibaren azami 45 gün içinde bitmesi gerekirken adli sürece ilişkin bir süre kısıtlaması olmamasıdır. Bu noktada, uzlaşma talebinin sonuçlandırılmasına ilişkin idari süreçte idare, belirtilen süre sınırlaması da dikkate alındığında ne kadar bekleyebilecektir. Dolayısıyla, anılan sürecin yargı aşamasında çok uzun süreceği gerçeği de dikkate alındığında hem yükümlü açısından bekleyen ek tahakkuklar için 6183 sayılı Kanun kapsamında faiz işleyeceği hem de idare açısından bitmeyen bir iş yükü ortaya çıkartacağı düşünüldüğünde belirtilen öneri çözüm getiremeyecektir.

Diğer taraftan GY'nin 579/1'inci maddesine göre, bir fiilin hem GK hem de kaçakçılıkla mücadele veya diğer ceza koyan kanunların kapsamına girebilecek olması durumunda, idare amiri durumu inceleyerek olay dolayısıyla, aynı zamanda diğer kanunlara göre işlem yapılıp yapılmayacağını tespit etmektedir. Dolayısıyla, adli mercilerce başlatılan soruşturma hali hariç, bir fiilin GK kapsamında yapılan idari

işleminde ayrı olarak 5607 sayılı Kanun kapsamı fiiller dahil adli konuda işlem görmesi hususunda takdir yetkisi idare amirinde bulunmaktadır. Fiilin boyutuna göre idare amiri konunun ayrıca kaçakçılıkla ilgili olduğunu veya olmadığını değerlendirmektedir. Keza, aynı fiille ilgili farklı idare amirlerince konu hakkında farklı değerlendirmeler de yapılabilmektedir. Bu itibarla, yükümlünün uzlaşma talebinin reddedilmesine sebep olan kaçakçılık suçlarına ilişkin olması iddiası, idare amirlerince yükümlüler veya olaylar hakkında farklı tasarruflarda bulunulabilmesi yönüyle hakkaniyete aykırı olabilecektir. Bu noktadan hareketle, alacağın kaçakçılık suçlarına ilişkin olması iddiasıyla yükümlüye uzlaşma hakkı tanınmamasında yaşanan hak kaybının ortadan kaldırılması hususunda çözüm olarak, alacakla ilgili GK kapsamında ilerleyen idari süreçle ve kaçakçılık iddiasından kaynaklı adli sürecin farklı süreçler olduğu, kaçakçılık suçlarına ilişkin olması iddiasının, adli mercilerce başlatılan soruşturma hali hariç, idare amirlerince farklı tasarruflarda bulunularak ortaya çıkabildiği ve suçluluğu mahkeme kararıyla sabit oluncaya kadar kimsenin suçlu sayılmayacağı “masumiyet karinesi” ilkesinin varlığı dikkate alındığında uzlaşma talebinin kabul edilmesinin GUY’un 6’ncı maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarına ilişkin olması şartı kaldırılabilir. Böyle bir durumda yükümlüler arasında eşitsizlik olmayacak ve kimse hak kaybına uğramayacaktır. Ayrıca, uzlaşma düzenlemesinin temel amacının mükellefi cezalandırmak olmayıp mükellefi kazanmak ve devletin hızlı tahsilat yapabilmesi sağlamak olduğu düşünüldüğünde¹⁹⁸ böyle bir değişiklik doğru olacak olup bu sayede mükelleflerin kazanılmasına engel olunmayacaktır.

Bununla birlikte, GUY’un 21/3’üncü maddesine göre daha sonradan uzlaşılan alacakla ilgili olarak 5607 sayılı Kanuna göre cezaya hükmedilmesi halinde GY’nin 579’uncu maddesinin “...soruşturma veya kovuşturma sonucunda Kanunda tayin edilen cezalardan daha ağır bir para cezasına karar verildiği veya fiilin suç teşkil ettiğine ve suçtan dolayı yaptırım uygulanmasına karar verildiği takdirde, kararın kesinleşmesi ve hükmolunan paranın tahsili şartıyla Kanuna göre verilmiş olan ceza kaldırılır ve alınmış olan para geri verilir...” hükmüne göre işlem yapılacağı

¹⁹⁸ Yılmaz, **a.g.m.**, s. 346.

belirtilmiş olup bu durumda verilen uzlaşma hakkı bir nev’i geri alınabilmektedir. Belirtilen husus, uzlaşma sekreteryası tarafından uzlaşmaya konu alacağın 5607 sayılı Kanununun 3’üncü maddesinde belirtilen fiillerle ilişkisinin olmadığına uzlaşma talebinin değerlendirilmesi sürecinde bulunmadığını veya tespit edilemediğini, fakat daha sonradan başvuru esnasında uzlaşma talebinin reddine sebep olan bir durumun ortaya çıkabileceğini göstermektedir. Dolayısıyla, ilgili Mahkeme tarafından ceza verilmiş olması hali hariç, ilgili birimler tarafından fezleke, rapor, adli makamlara bildirim, adli mercilerce soruşturma ya da kovuşturma düzenlenmesi işlemlerinin uzlaşma talebi süreci içinde yapılması yükümlü için uzlaşma talebinin reddi sonucunu ortaya çıkarırken, belirtilen işlemlerin aynı birimler tarafından geç kalınarak uzlaşma talebi süreci bittikten sonra yapılması ise yükümlü için uzlaşma talebinin kabulü sonucunu ortaya çıkaracaktır. Bu itibarla, uzlaşma talebinin kabulü sonrasında 5607 sayılı Kanuna göre cezaya hükmedilmesi halinde, uzlaşma iptal edilmekte ve böylece ilk başta yapılması gereken uzlaşma talebinin reddi sonucuna daha sonradan ulaşılmaktadır. Bu durum ise, aynı sonuca farklı dönemlerde ulaşılmışından dolayı yükümlüler arasında eşitsizliğe ve bazı yükümlülerin hak kaybına uğramasına sebep olacak olup belirtilen husus “hukuk devleti” ve “eşitlik” ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Kanımızca, belirtilen hususlar da dikkate alınarak, adli bir süreçten dolayı yükümlünün idari işlem olan uzlaşma görüşmesine alınmamasının doğurduğu hak kaybının önüne geçilmesi için gerekli mevzuat düzenlemeleri yapılmalıdır.

3.1.3. Uzlaşma Komisyonlarının Teşkili ve Yetkisi

GUY’un 7’nci maddesine göre uzlaşma taleplerinin değerlendirilmesi için, yetki sınırlarına göre Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonları ve Merkezi Uzlaşma Komisyonları kurulmaktadır. Söz konusu Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonları, Bölge Müdürü, Bölge Müdür Yardımcısı, Şube Müdürü, Gümrük Müdürü, Müdür Yardımcısı, Şef ve Muayene Memuru arasından Bölge Müdürü tarafından belirlenen, Başkan dâhil, üç üyeden oluşmaktadır. Bölge Müdürü veya belirleyeceği Bölge Müdür Yardımcısı komisyonlara başkanlık

etmektedir. Merkezi Uzlaşma Komisyonları ise, Müsteşar, Müsteşar Yardımcıları, Gümrükler Genel Müdürü, Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürü, Gümrükler Genel Müdürlüğü Genel Müdür Yardımcıları ve Daire Başkanları ile Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğü'nün sonradan kontrolle ilgili dairesinin bağlı bulunduğu Daire Başkanı ve Genel Müdür Yardımcısı arasından Müsteşar tarafından belirlenen, Başkan dâhil, üç üyeden oluşmaktadır. Komisyonlara, Müsteşar veya görevlendireceği Müsteşar Yardımcısı veya Gümrükler Genel Müdürü başkanlık etmekte olup komisyonlar üyelerinin tamamının katılımıyla toplanmakta ve oy çokluğuyla karar alınmaktadır. Bununla birlikte, VUK'a tabi vergi, resim, harçlara ilişkin kurulan uzlaşma komisyonu sayısı 6 iken¹⁹⁹ gümrük uzlaşma komisyonu sayısı sadece 2 olup bu sonuç VUK kapsamında uzlaşmaya konu olan vergi, resim ve harç sayısı ile mükellef sayısının GK çerçevesinde uzlaşmaya konu olacak ve yükümlü sayısından fazla olması nedeniyle gayet doğaldır.²⁰⁰

Yine GUY'un 9'uncu maddesine göre konusu 500.000 TL'ye kadar olanlar (bu tutar dâhil) için Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonları, 500.000 TL'yi aşanlar için ise Merkezi Uzlaşma Komisyonları yetkilidir. Uzlaşma komisyonlarının yetki alanlarına ilişkin tutarların tespitinde, her bir kalem eşyaya ilişkin gümrük vergileri ile vergi aslına bağlı kesilen cezalar toplamı, beyanname kapsamında birden fazla kalem olması halinde, tutar tespitinde kalemlere tereddüp eden alacaklar toplamı, aynı nitelikteki alacaklara ilişkin işlemlerin birden fazla olması halinde alacakların tümü dikkate alınmaktadır. Asli kamu alacaklarının vadesinde ödenmemesi sebebiyle devletin uğradığı ekonomik kaybı karşılamaya yönelik olan ve asıl kamu alacaklarına bağlı olarak hesaplanan VUK 112/3-b maddesindeki gecikme faizi, 6183 sayılı AATUHK 48'inci maddesindeki tecil faizi, 51'inci maddesindeki gecikme zammı, 58'inci maddesindeki haksız çıkma zamları gibi fer'i alacaklar uzlaşmaya konu tutarların tespitinde dikkate alınmamaktadır.

¹⁹⁹ Maliye Uzlaşma Yönetmeliği, Md. 6.

²⁰⁰ Karadağ, Organ, **a.g.m.**, s. 392.

3.1.4. Başvurunun Şekli, Süresi, Usulü ve İncelenmesi

GUY'un 10'uncu maddesine göre, uzlaşma için talepte bulunabilecek kişilerce yönetmelik ekinde yer alan forma uygun olarak dilekçe ile müracaat edilmekte olup iştirak sebebiyle ceza tatbik edilenlerin her biri uzlaşma talebinde bulunabilmektedir. Uzlaşma talebinde bulunabilecek kişiler ise GUY'un 12'inci maddesine göre, yükümlünün kendisi, temsilcisi veya özel vekâletname verilmesi şartıyla gümrük müşaviri; veli ya da vasi veya aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden yükümlü ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olması halinde gümrük müşavirleridir. Dolayısıyla, uzlaşma talebinde bulunmak ve/veya GUY 15'inci maddesi kapsamında yükümlü adına görüşmeye katılarak tutanakları imzalamak yetkisi tanınan gümrük müşavirinin söz konusu yetkileri kullanabilmesi için yükümlü tarafından kendisine *"Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği kapsamında uzlaşma talebinde bulunmaya, uzlaşmaya katılmaya, Komisyona teklif sunmaya, Komisyon teklifini kabul etmeye, uzlaşma tutanaklarını imzalamaya"* v.b. ibareleri içeren bir vekâletname verilmesi ve söz konusu vekâletnamenin başvuru tarihi ve/veya görüşme tarihi itibarıyla geçerli olması gerekmektedir. Ancak, burada özellikle dikkat edilmesi gereken konu vekaletnamenin gümrük müşavirinin şahsına verilmesi gerektiği olup gümrük müşavirliği şirketine yani tüzel kişiliğe vekaletname verilmesinin firma adına uzlaşma başvurusu yapabilmeye ve/veya görüşmelere katılarak imza atabilmeye imkan vermediğidir. Diğer taraftan, başvuruyu yapan kişilerin yetkili olması hususunda Maliye Bakanlığı uzlaşma kurumunda ortaya çıkan bir ihtilafa ilişkin Danıştay'ın bir kararında; *"...tek başına temsil edemeyen kişinin uzlaşma talebinde bulunmaya yetkisi olup olmadığı hususu uzlaşma komisyonunca incelenmeden uzlaşma sağlanmasında Kanuna uyarlık bulunmadığı..."* denilerek başvurunun yetkili kişilerce yapılmasının önemi ortaya konmuştur.²⁰¹

Bununla birlikte, GUY'un 10'uncu maddesine göre, yönetmelik ekinde yer alan forma uygun olarak düzenlenen dilekçe taahhütlü posta ile de idareye

²⁰¹ Dn. 3. D.'nin, 28.01.1992 tarih ve E. 1990/1800, K. 1992/259 sayılı Kararı.

gönderilerek başvuru yapılabilir. Ancak, yükümlü tarafından posta ile yapılan başvurunun taahhütlü posta ile yapılmayıp adi posta ile yapılması çok sık karşılaşılan ve yükümlüler tarafından hak iddia edilen bir durumdur. Ancak konuyla ilgili Maliye Bakanlığı uzlaşma kurumunda ortaya çıkan bir ihtilafa ilişkin Danıştay'ın bir kararında; “...davacının 19.11.1997 tarihinde tebliğ edilen ihbarnameye karşı 18.12.1997 tarihli adi posta ile gönderdiği dilekçe ile uzlaşma talebinde bulunduğu, sözü edilen dilekçenin il uzlaşma komisyonu başkanlığı kaydına 30.12.1997 tarihinde girdiği ve uzlaşma başvurusunun 30 günlük yasal süresinden sonra yapıldığı gerekçesiyle reddedildiği, taahhütlü posta ile gönderilen dilekçelerin postaya verildiği tarihin adi posta ile gönderilen dilekçelerin ise idareye varış tarihinin başvuru tarihi olarak dikkate alınması gerektiğinden, davacının adi postayla ve 30.12.1997 tarihinde uzlaşma komisyon başkanlığının kaydına giren dilekçe ile yapmış olduğu uzlaşma başvurusunun süresinde bulunmadığı....” denilerek yükümlü tarafından adi posta ile yapılan başvurunun idareye varış tarihinin başvuru tarihi olarak dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir.²⁰²

Diğer taraftan, uzlaşma başvurusunun yetkili komisyonlar dışındaki gümrük idarelerine yapılmış olması halinde, talep derhal yetkili uzlaşma komisyonuna iletilmektedir. GK'nın 244'üncü maddesine göre, uzlaşma talepleri, henüz itiraz başvurusu yapılmamış gümrük vergileri ve vergi aslına bağlı olsun ya da olmasın tüm para cezalarının yükümlüye veya ceza muhatabına tebliği tarihinden itibaren onbeş gün süresi içinde yapılmalıdır. Diğer taraftan belirtilen süre, Maliye'de ise otuz gün²⁰³ olarak düzenlenmiş olup kanımızca sürenin farklı olmasındaki temel nokta iki idare açısından itiraz sürelerinin farklı olması ve uzlaşmaya başvuru sürelerinin itiraz süreleriyle uyumlu olmasının amaçlanmasıdır. Bununla birlikte, her ne kadar gümrük mevzuatında 15 günlük uzlaşma başvuru süresinin uzamasına ilişkin bir hüküm öngörülmemiş olsa dahi, birçok Danıştay kararında mücbir sebep hallerinde idareye

²⁰² Dn. 3. D.'nin, 04.05.2000 tarih ve E. 1998/4552, K. 2000/1763 sayılı Kararı.

²⁰³ Maliye Uzlaşma Yönetmeliği, Md. 9.

başvuru için öngörülen sürelerin işlemeyeceğinin genel hukuk kuralı olarak kabul edildiği belirtilmektedir.²⁰⁴ Benzer konuda Maliye Bakanlığı uzlaşma kurumunda ortaya çıkan bir ihtilafa ilişkin Danıştay'ın bir kararında; “...*Uzlaşmaya başvuru süresinin işlememesine neden teşkil edebilecek haller... kişinin iradesi dışında gelişen tabii afet, savaş hali ve benzeri hallerle kişinin bu kabil haklarını yine iradesiyle kullanmasını imkansız kılan çok ağır hastalık gibi durumlar olabilir, ancak olayda mevcudiyeti ileri sürülen hastalığın bu arzdaki hallerden olmadığı, davacının iradesini kullanmaya imkan vermeyen ve uzlaşmaya başvuru süresini durduran bir durum olmadığı ...*” denilerek sürenin ancak kişinin iradesi dışında gelişen mücbir hallerde uzayabileceği, bu gibi olmayan hallerde ise uzamanın söz konusu olmaması gerektiği üzerinde durulmuştur.²⁰⁵

GUY'un 13'üncü maddesine göre uzlaşmaya ilişkin taleplerin, uzlaşma komisyonun sekretarya hizmetlerini yürüten birimi tarafından yapılan incelemesinde;

- a) Başvuru sahibinin başvuruda bulunma yetkisini haiz olup olmadığı,
- b) Başvurunun süresi içinde yapılıp yapılmadığı,
- c) Alacağın uzlaşma kapsamına girip girmediği,
- ç) Uzlaşmanın, komisyonun yetkisi içinde bulunup bulunmadığı,

Hususları değerlendirilmektedir. Usule ilişkin koşulları taşımadığı anlaşılan talepler değerlendirilmemekte ve bu durum ilgisine yazıyla veya elektronik yolla tebliğ edilmektedir. Usule ilişkin eksikliklerin giderilebilir nitelikte olması halinde, yükümlüye eksikliklerin tamamlanması için başvuru süresinin sonuna kadar süre verilmektedir. Başvuru süresinin sonunda uzlaşma başvurusunda bulunulmuş olması ve usule ilişkin eksikliklerin giderilebilir nitelikte olması halinde üç iş günü ek süre verilmektedir. Diğer taraftan, 2577 sayılı İYUK'un 2/1-a maddesine paralel bir düzenlemeyle, uzlaşma talebinin kabul edilmemesine şeklindeki menfaatin ihlal edilmesine ilişkin idari işlem, itiraz veya yargı yoluna açık olup genel usullere göre

²⁰⁴ Dn. 9. D.'nin, 27.01.1993 tarih ve E. 1992/2680, K. 1993/313 sayılı Kararı.

²⁰⁵ Dn. 4. D.'nin, 14.10.1991 tarih ve E. 1988/5421, K. 1991/3107 sayılı Kararı.

dava konusu edilebilmektedir. Dolayısıyla, uzlaşma talebinin kabul edilmemesi halinde yükümlüler itiraz ve akabinde yargı yoluna başvurabilmektedir. Bu aşamada, yapılan uzlaşma talebinin idare tarafından kabul edilmemesi durumunda, talebi kabul etmeyen idarenin Bölge Müdürlüğü olduğu değerlendirildiğinde, yükümlü ilk olarak bir üst makam olan GTB'nin ilgili Genel Müdürlüğüne GK 242'nci madde kapsamında süresi içinde itiraza başvurması gerekmekte olup itirazın yükümlü aleyhine sonuçlanması durumunda daha sonra yargı yoluna başvurabilmektedir.

GUY'un 13/7'inci maddesine göre, uzlaşma talebinde bulunulan alacağın hatalı olduğunun tespit edilmesi halinde, durum gerekçesi ile birlikte yükümlüye bildirilip uzlaşma görüşmeleri düzeltilmiş tutar üzerinden yapılmaktadır. Zira, idari işlemlerde ortaya çıkan sakatlıklar her zaman işlemin iptalini gerektirecek nitelikte olmayıp düzeltilebilir.²⁰⁶

Anılan maddenin uygulanmasında, sekreteryaya tarafından yapılacak tespitın sınırlarının çizilmesi önemli olup uzlaşma talebini değerlendiren sekreteryanın yetkisini aşmaması gerekmektedir. Zira bir alacağın hatalı olması, alacağın olmamasından farklı bir durumu ihtiva etmektedir. Hata kavramı, Türk Dil Kurumu'nun Türkçe Sözlüğünde istenmeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, yanlış, yanlış, yanlış olarak tanımlanmaktadır.²⁰⁷ Dolayısıyla, bazen yapılan işlem unutkanlık, dikkatsizlik, gereken dikkat ve özenin gösterilmemesi, yasal hükümlerin yeterince anlaşılabilmesi, ihmal, bilgisizlik veya tecrübesizlik nedeniyle yanlış olabilmektedir. Keza, sonradan yapılan kontroller neticesinde ek tahakkuku yapılarak yükümlüye tebliğ edilen gümrük vergi alacakları ile kesilen para cezalarının hesaplanmasında idari işlemi yapan görevli memur tarafından belirtilen sebeplerle alacak hatası yapılabilmektedir. Yapılan hata yüzünden, kamu alacaklarında haksız yere fazla veya

²⁰⁶ Şeref Gözübüyük, **Yönetmelik Yargısı**, Ankara, Turhan Yayınevi, 2009, s. 203.

²⁰⁷ <http://www.tdk.gov.tr>, 1 Temmuz 2015.

eksik vergi istenmesi ortaya çıkabilmektedir. Söz konusu hatalar, hesaplama hataları ve ceza dayanağı konusunda yapılan hatalar şeklinde olabilmektedir.

Hesaplama hataları, verginin miktarını etkileyen maddi hata ve hesaplama yanlışlıklarını kapsamaktadır.²⁰⁸ Bu noktada, idare tarafından vergi hesaplaması yapılırken matraha ait rakamların eksik veya fazla gösterilmesi veya hesaplanması, vergi oranlarının yanlış uygulanması, aynı beyannameye aynı konuda mükerrer vergilendirme veya ceza uygulanması söz konusu olabilmektedir. Bu konuda, ortaya çıkan ek tahakkukları hesaplarken vergiye esas olan matrahın 50.000 TL olması gerekirken 5.000 TL alınarak ek tahakkuk hesaplanması, hesaplama esas vergi oranı % 10 olması gerekirken % 1 alınarak ek tahakkuk hesaplanması, cezanın vergilerin 3 katı oranında alınması gerekirken 2 katı alınması v.b. örnekler verilebilir.

Ceza dayanağı konusunda yapılan hata ise, tespit edilen fiile ilişkin yanlış kanun maddesine göre ceza kesilmesi veya cezanın dayanağı olan kanun maddesinin eksik uygulanması yani cezanın dayanağının doğru tespit edilememesidir. Bu hususta, gümrük antrepoları veya gümrük idaresince eşya konulmasına izin verilen yerlerden eşya çıkarılması fiiline ilişkin GK 236'ncı maddesi yerine GK 234'üncü maddesine göre ceza kesilmesi, yani gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası yerine gümrük vergilerinin üç katı idari para cezası verilmesi, ithalat işlemleri bitirilmiş eşyaya ilişkin daha sonradan gümrük idaresine bildirmeksizin karşı ihracatçıya ödeme yapılması fiiline ilişkin sadece kıymet farklılığından dolayı GK 234'üncü maddeye göre ceza kesilirken eşyanın ithalinden sonra ödeme yapılmasından dolayı ayrıca KKDF'ye ve buna istinaden ortaya çıkan KDV'ye ilişkin ek tahakkuk ve cezaların kesilmemesi, GTİP değişikliğinden dolayı gümrük vergisi ortaya çıkmasına rağmen gümrük vergisiyle beraber bu vergiden dolayı ortaya çıkan KDV'nin hesaplanmaması v.b. örnek verilebilir. Bu durumda, ek tahakkuk ve ceza kararında düzeltme yapılması gerekmektedir.

²⁰⁸ Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 154.

Söz konusu alacağın hatalı olduğu uzlaşma talebini değerlendiren sekreteryaya tarafından re'sen dikkate alınması gerekmele beraber yükümlü tarafından kendi lehine olabilecek hatalar uzlaşma başvurusu yapılırken form ekinde dilekçe ile bildirilebilmektedir. Bu konuda, belirtilen yönetmelik hükmü dışında yükümlü açısından dayanak olabilecek gerek GUY'da gerekse diğer sair mevzuatta açıkça bir hüküm bulunmamakla beraber yükümlünün bu hakkını kullanmak istemesi hukuk devleti ilkesi çerçevesinde en tabii hakkıdır. Bununla birlikte, yükümlünün hatalı olduğunu değerlendirdiği alacaklara ilişkin GK 242'nci maddeye göre itiraz etmesi ise uzlaşma taleplerinin, henüz itiraz başvurusu yapılmamış alacaklar için yapılabileceği hükmüne istinaden yükümlünün bir daha uzlaşmaya başvuramaması sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Dolayısıyla, yükümlü itiraz veya uzlaşma arasında seçim yaparken itiraz etmesi durumunda uzlaşma hakkının kaybolacağını da dikkate alarak tercih yapmalıdır.

Ancak, yukarıda da belirtildiği üzere uzlaşma talebini değerlendiren sekreteryanın yetki sınırlarını aşmaması gerekmektedir. Yükümlü tarafından uzlaşma başvurusu yapılırken dilekçe ile bildirilen hususlara dikkat edilmelidir. Dolayısıyla, GK 242'nci madde kapsamında değerlendirilebilecek nitelikte olan ve alacağın hatalı olmasından ziyade alacağın olmaması sonucunu doğuran dilekçeler dikkate alınmamalıdır. Zira, bu tür bir dilekçe ziyadesiyle alacağın kaldırılması talepli idare tarafından nitelikli çalışma gerektiren itiraz mahiyetinde bir başvurudur. Yükümlünün, GTİP değişikliği sonucu ortaya çıkan alacakla ilgili olarak eşyanın GTİP'inin aslında kendi beyan ettiği gibi olduğu iddiasını içerir detaylı dilekçe ve belgeler vermesi, tahakkuk ettirilen alacakların zamanaşımına uğradığı iddiasında bulunması v.b. örnekler verilebilir. Bu tür talepler, alacağın kalkması sonucunu doğuran itiraz mahiyetinde olduğundan yükümlü tarafından bu durumda uzlaşmaya gelmeksizin itiraz edilmesi veyahut sekreteryaya tarafından bu dilekçelerin dikkate alınmaması gerekmektedir. Bununla birlikte yükümlülerce, ihtilafa ilişkin olarak kendilerinin haklı olduklarını değerlendirmesine rağmen itiraz sürecinde haklılıklarını kanıtlayamama

veya haklı bulunmama riskini almamak açısından çoğunlukla uzlaşmaya başvurulmaktadır.

GUY'un 14'üncü maddesine göre uzlaşma talebinde bulunulması halinde, itiraz veya dava açma süresi durmaktadır. İtiraz veya dava açma süresinin durması için yapılan uzlaşma talebinin kabul edilmesi şart değildir. Örneğin, yapılan başvuru konusu alacakların kaçakçılıkla ilişkili olduğunun tespit edilmesinden bahisle talebin reddedilmesi durumunda yükümlü, itiraz süresi durduğu için kalan sürede itiraza başvurabilecektir. Uzlaşma talebine konu alacağın açıkça kaçakçılığa konu olduğunun yükümlü tarafından bilinmesi/bilinebilmesi ve buna rağmen yine de başvurması itiraz/dava edilen makamın itirazı kabul etmemesine sebep olmayacaktır. Benzer konuda Maliye Bakanlığı uzlaşma kurumunda ortaya çıkan bir ihtilafa ilişkin Danıştay'ın bir kararında; *"...davacı şirketin kaçakçılık cezası kesilen tarhiyat için süresi içinde uzlaşma komisyonuna başvurduğu, uzlaşma komisyonunca yükümlünün talebinin uzlaşma kapsamında bulunup bulunmadığının öncelikle incelenerek bu konuda bir karar verilmesi gerekirken, bu zorunluluğa uymaksızın, tarhiyata karşı dava açma süresinin geçmesinden sonra... vergi ve cezanın uzlaşma mevzuu yapılamayacağından söz edilerek istemin reddedildiği anlaşılmıştır... kanun koyucunun uzlaşma davetine katılan ancak uzlaşmayan yükümlü ile uzlaşma davetine katılmakla beraber yasal engellerden dolayı uzlaşmayı temin edemeyen yükümlü arasında, dava yoluna başvurma bakımından bir farklılık yaratmak istediği söylenemez... dava açma süresinin özel durumu itibariyle bu dava içinde geçerli olduğunun kabulü hakkaniyete uygun olacaktır..."* denilmiştir.²⁰⁹

Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde, süre kaldığı yerden işlemeye başlamaktadır. Ancak sürenin bitimine üç günden az kalmış olması halinde, süre üç gün uzamaktadır. Dolayısıyla, burada belirtilen üç günlük süre ile birlikte itiraz edebilme süresi toplamda maksimum on sekiz gün olabilmektedir. Diğer taraftan, GUY'un 14'üncü maddesine göre süresi içinde uzlaşma talebinde bulunan

²⁰⁹ Dn. 4. D.'nin, 12.01.1999 tarih ve E. 1998/2261, K. 1999/13 sayılı Kararı.

yükümlü, uzlaşma talep ettiği alacaklar için, başvurusuna ilişkin süreç sonuçlanmadan itiraz veya dava yoluna gidememektedir. Eğer yükümlü tarafından bu şekilde bir itiraza veya dava yoluna gidilirse ilgili makamların (GK 242 kapsamında itirazda bir üst makam, davada idare mahkemesi) başvuruyu kabul etmemesi gerekmektedir. Bu noktada kanımızca, ilgili makamlara itiraz veya dava yolu ile başvuru yapıldığında, ilgili makamca uyuşmazlığa konu alacakla ilgili uzlaşma başvurusu olup olmadığının uzlaşma sekreteryası nezdinde araştırılması uygun olacaktır. Dikkat edildiği üzere, bu konuda gerek kanun gerekse yönetmelikte ilgili makama yapılan başvurunun bekletilmesine ilişkin bir hüküm yoktur. Diğer yandan kanımızca, yükümlünün yine uzlaşma başvurusuna ilişkin süreç sonuçlanmadan başvurusunu geri çekerek itiraz/dava yoluna gitmesi mümkündür.

Bununla birlikte yukarıda belirtilen husus, tek bir alacakla ilgili tek yükümlünün sorumlu olması durumunda ortaya çıkmaktadır. Oysa, GUY 14/4'üncü maddesine göre, aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden yükümlü ile birlikte gümrük müşavirlerinin müştereken ve müteselsilen sorumlu olması ve taraflardan biri uzlaşma başvurusunda bulunurken diğerinin ise Kanununun 242'nci maddesine göre itiraz etmesi halinde, itiraz başvurusunda bulunan tarafın talebi uzlaşma talebi sonuçlandıktan sonra değerlendirmeye alınmaktadır. Dolayısıyla, itiraz veya davaya muhatap makam başvuruyu kabul etmekte ancak başvuruyu değerlendirmeye almak için uzlaşma talebi sonuçlanmasını beklemektedir. Diğer taraftan, izah edilen süreçlerin farklı kamu kurumlarının veya aynı kamu kurumunun farklı birimlerinin işlemleri olduğu göz önüne alındığında işlemlere muhatap kurumlar/birimler arasında nitelikli bir koordinasyon gerektiği açıktır.

3.1.5. Uzlaşma Görüşmelerinde Bulunabilecek Kişiler, Davet ve Erteleme

Mezkur yönetmeliğin 16'ncı maddesine göre uzlaşma talebinin usulüne uygun yapıldığının anlaşılması halinde, uzlaşma ile ilgili olarak yapılacak görüşmelere katılınması hususu, uzlaşma davetiyesi ile en az beş gün önceden yazıyla veya uzlaşma

talebi dilekçesinde belirtilen e-posta adresine elektronik yolla Tebligat Kanunu hükümlerine göre komisyon sekretaryası tarafından yükümlüye tebliğ edilmektedir. Yükümlünün istemesi halinde beş günlük süreye bağlı kalınmaksızın daha önceki bir tarih, uzlaşma günü olarak belirlenebilmektedir. Belirtilen davetiye süresinin VUK uygulamasında on beş gün²¹⁰ olduğu dikkate alındığında gümrük uygulamasında işlemlerin yükümlülerin mağduriyetine sebebiyet vermeyecek şekilde en kısa sürede tamamlanması için sürelerin mümkün olduğunca kısa tutulmaya çalışıldığı değerlendirilmektedir.

GUY'un 17'nci maddesine göre, belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra komisyonun o gün toplanamayacağını anlaşıldığı halinde yeni bir uzlaşma günü belirlenerek yükümlüye bildirilmektedir. Bununla birlikte, yükümlü tarafından makul gerekçelerle katılım sağlanamayacağını toplantı başlamadan önce komisyona bildirilmesi şartıyla ve bir defaya mahsus olmak üzere toplantı, yükümlüye daha sonra bildirilecek bir tarihe ertelenebilmektedir. Uzlaşma görüşmelerinin belirlenen günde sonuçlandırılmaması veya daha ayrıntılı bir inceleme veya araştırma yapılmasını gerektirmesi halinde toplantıya, aynı gün veya sonradan belirlenerek yükümlüye bildirilecek bir başka tarihte devam edilebilmektedir. Dolayısıyla, uzlaşma görüşmelerinin bir defa idare tarafından bir defa da yükümlü tarafından olmak üzere iki defa ertelenebileceği ifade edilebilir. Bununla birlikte, konuya ilişkin Maliye Bakanlığı uzlaşma kurumunda ortaya çıkan bir ihtilafa ilişkin Danıştay'ın bir kararında; *"...kanunla öngörülmemiş olsa da, mücbir sebep hallerinde idareye başvuru için öngörülen sürelerin işlemeyeceği genel hukuk kuralı olarak kabul edilmektedir... uzlaşma toplantısına katılmaya engel olacak haller, ancak, kişinin iradesi dışında gelişen tabii afet, savaş hali ve benzeri durumlarla kişinin bu tür haklarını kullanmasını imkansız kılan çok ağır hastalık gibi olağanüstü özellikler taşıyan durumlar olabilir. Davacı vekilinin süresinde uzlaşma toplantısına katılmasını engellediğini ileri sürdüğü hastalığının resmi teşekküllerce teyit edilmiş olmasına rağmen, yataklı tedavi kurumlarında tedaviyi gerektirir nitelikte bulunmaması,*

²¹⁰ Maliye Uzlaşma Yönetmeliği, Md. 10.

yalnızca istirahati gerektirir nitelikte olduğunun raporda belirtilmiş olması, söz konusu hastalığın çok ağır nitelikte hastalık olmadığına karine teşkil edeceğinden, genel hukuk kuralları içinde de mücbir sebep olarak kabulüne imkân bulunmamaktadır.” denilerek yükümlünün toplantıya katılmamasına sebep olabilecek mücbir hallerin niteliği açıklanmıştır.²¹¹ Kanımızca, Danıştay kararında bahsi geçen mücbir sebep hallerinin oluşması durumunda, yukarıda belirtilen uzlaşma görüşmelerinin iki defa ertelenmesi hükmü dışında ayrıca yeni bir uzlaşma günü belirlenerek yükümlüye bildirilebilir.

Bahse konu yönetmeliğin 15’inci maddesine göre, uzlaşma komisyonu görüşmelerine yükümlünün veya veli ya da vasinin bizzat katılması esas olmakla birlikte yükümlünün toplantıya katılmaması halinde, temsilcisi veya vekâletnamede özel yetki verilmesi şartıyla, gümrük müşaviri de yükümlü adına görüşmelere katılabilmekte ve tutanakları imzalayabilmektedir. Ayrıca, aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden yükümlü ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olan ve görüşmelere katılan gümrük müşaviri de tutanakları imzalayabilmektedir. Bununla birlikte yükümlü, uzlaşma komisyonu toplantılarında görüşlerini açıklamak üzere gümrük müşaviri bulundurabilmektedir. Ancak, uzlaşma komisyonlarına, yükümlü dâhil, katılacak kişi sayısı üçü geçmemektedir. Diğer taraftan, VUK’da uzlaşma görüşmelerine görüşlerini açıklama üzere katılan kişilere tutanağı imzalama yetkisi verilmemişken,²¹² gümrükte görüşmede hazır bulunan her kişiye tutanağı imzalama yetkisi verilmektedir. Diğer taraftan, GUY’da yükümlüye hukuki yardım amacıyla ya da kanuni vekili olarak avukatın uzlaşma görüşmelerine katılacağına ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu konuda yapılacak bir düzenlemeyle uygulamada yaşanan tartışmalar da ortadan kalkacaktır.²¹³

Toplantıya yetkili kişilerin katılmasına ilişkin Maliye Bakanlığı uzlaşma kurumunda ortaya çıkan bir ihtilafa ilişkin Danıştay’ın bir kararında; *“Uzlaşma, bir*

²¹¹ Dn. 9. D.’nin, 27.01.1993 tarih ve E. 1992/2680, K. 1993/313 sayılı Kararı.

²¹² Maliye Uzlaşma Yönetmeliği, Md. 10.

²¹³ Karadağ, Organ, **a.g.m.**, s. 391.

vergi ödevi olmayıp, kullanılması mükellefin isteğine bağlı bir hak niteliğindedir. Gerek anılan kanunda, gerekse Uzlaşma Yönetmeliği'nde hastalık hali sebebiyle ikinci kez tarhiyat öncesi uzlaşma günü verileceğine ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Kaldı ki, yükümlü şirket temsilcisinin hastalığı ağır bir hastalık olmadığı gibi, söz konusu tarhiyat öncesi uzlaşma davetiyesi süresinde şirkete tebliğ edildiğine ve şirketin birden ziyade temsilcisi bulunduğuna göre, hasta olan temsilcisinin yerine başka bir temsilcinin veya şirketi temsile yetkili yönetim kurulu üyelerinden birisinin de toplantıya katılması mümkündür. Kanuni bir zorunluluk bulunmayan hallerde, idarenin her müracaat üzerine yeniden gün verme zorunluluğu yoktur.” denilerek yetkili kişilerin önemi üzerinde durulmuştur.²¹⁴

3.1.6. Uzlaşma İşlemlerinin Süresi

GUY'un 18'inci maddesine göre yükümlünün uzlaşma talebinin, dilekçenin uzlaşma komisyonu kayıtlarına girdiği tarihten itibaren azami 45 gün içinde sonuçlandırılması esastır. Ancak, uzlaşma görüşmelerinin belirlenen günde sonuçlandırılmaması veya daha ayrıntılı bir inceleme veya araştırma yapılmasını gerektirmesi halindeki erteleme hallerinde belirtilen süre GK'da ek süreye ilişkin hususların belirtildiği 6'ncı maddenin ikinci fıkrasına dayanılarak aşılabilmektedir.

Diğer yandan, Maliye Bakanlığı uzlaşma kurumunda, uzlaşma görüşmelerinin süresini düzenleyen herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu itibarla, GUY'da görüşme süresinin yasal olarak düzenlenmiş olması idareye bu konuda yasal bir uyarı niteliğinde olabilmekte ve uzlaşmanın idare açısından temel amacı olan vergi uyumsuzluklarının hızla çözülerek kamu alacağının hazineye intikalinin sağlanması ve mükelleflerin hukuki güvenliğe kavuşturulmasının daha etkin bir şekilde yerine getirilmesini sağlamaktadır.²¹⁵

²¹⁴ Dn. 4. D.'nin, 24.03.1994 tarih ve E. 1993/4901, K. 1994/1695 sayılı Kararı.

²¹⁵ Karadağ, Organ, **a.g.m.**, s. 391.

3.1.7. Uzlaşmanın Sonuçları

Uzlaşma görüşmeleri üç şekilde sonuçlanabilmektedir. GUY'un 16'ncı maddesine belirtilen sonuçlar;

-Yapılan görüşme sonucunda uzlaşma sağlanması durumu,

-Yükümlünün uzlaşma davetine icabet etmemesi veya tutanağı almaktan imtina etmesi halinde uzlaşma temin edilememesi durumu,

-Komisyonun nihai teklifini tutanağa geçirip bir nüshasını yükümlüye vermesinin ardından yükümlünün süreye ilişkin özel hususları da dikkate alınmak kaydıyla, GK'nın 242'nci maddesinde belirtilen itiraz süresinin son günü mesai saati bitimine kadar komisyonun nihai teklifini kabul ettiğini bir dilekçe ile ilgili gümrük müdürlüğüne bildirmesi halindeki uzlaşmanın vaki olmaması veya diğer bir ifadeyle uzlaşmanın sonradan vaki olması durumu,

Şeklinde kısaca ifade edilebilmektedir. Komisyon çalışmaları sırasında düzenlenen tutanakların yükümlü tarafından imzalanarak bir nüshasının yükümlüye verilmesi tebliğ hükmündedir. Bu durumlarda, yükümlüye ayrıca tebligat yapılmamaktadır.

Diğer taraftan, yükümlünün uzlaşma davetine icabet etmemesi halinde yükümlüye uzlaşmanın temin edilemediğine ilişkin tutanak tebliğ edilmemektedir. GUY 16'ncı maddesine göre, bu şekilde komisyon tarafından düzenlenen tutanağın iki örneği, gereği yapılmak üzere, yani yükümlü tarafından GK'nın 242'nci maddesi kapsamında itiraz edilmediği takdirde kesinleşecek olan kamu alacağının tahsil edilmesi için derhal ilgili idareye gönderilmekte ve yükümlüye tutanağa ilişkin ayrıca bir tebligat yapılmamaktadır. Ancak kanımızca, yükümlünün uzlaşma davetine icabet etmemesinden dolayı düzenlenen tutanağın yükümlüye tebliğ edilmemesi, yükümlü tarafından "itiraz/dava sürecinin devam ettirilebilmesi için kalan sürenin hesaplanmasında gerekli olan tutanak tarihinin bilinemediği" düşüncesinden hareketle

yükümlünün hak kaybına uğradığı iddiasına sebep olacaktır. Keza, konuya ilişkin Maliye Bakanlığı uzlaşma kurumunda benzer konuda ortaya çıkan bir ihtilafa ilişkin Danıştay'ın bir kararında; *“...Kanun koyucunun uzlaşma çağrısına uyan ancak uzlaşmayan yükümlü ile davete icabet etmeyen yükümlü arasında dava yoluna başvurmak bakımından bir farklılık yaratmak istediği düşünülemez. Bu durumda, yükümlünün... tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde itiraz edebileceği belirtilmesi karşısında, yükümlünün uzlaşma davetine icabet etmemesi durumunda öngörülen süre içinde dava açma hakkını kullanabilmesi için tutanağın mükellefe tebliği gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır... uzlaşmanın temin edilemediği durumunda kamu alacağının kesinleşebilmesi için uzlaşmanın temin edilemediğine ilişkin tutanağın yükümlüye tebliğ edilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır...”* şeklinde değerlendirme yapılmıştır.²¹⁶

GUY'un 21'inci maddesine göre uzlaşmanın en önemli sonuçlarından biri, uzlaşma vaki olduğu takdirde gümrük uzlaşma komisyonlarının düzenleyecekleri uzlaşma tutanaklarının kesin olması ve gereğinin ilgili gümrük müdürlüğüne derhal yerine getirilmesidir. Ancak, burada belirtilen kesinleşme olayı söz konusu alacağa ilişkin kesinleşme olup üzerinde uzlaşılan ek tahakkuk ve cezaların ait olduğu beyanname veya ilgili belgenin tamamen kesinleşmesi (yani artık başka bir idari uyumsuzluğa konu olmayacağı) değildir. Dolayısıyla, üzerinde uzlaşılan alacağın ait olduğu beyanname veya belge üzerinden, başka bir maddi olay ve hukuki sebebe dayalı olarak yeniden ek tahakkuk ve ceza çıkartılması mümkündür. Konuya ilişkin Maliye Bakanlığı uzlaşma kurumunda ortaya çıkan bir ihtilafa ilişkin Danıştay'ın bir kararında; *“...uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmayacağı ve hiç bir mercie şikâyetle bulunulmayacağı hükme bağlanmış olmakla birlikte, bu hüküm ile kastedilen amaç, uzlaşılan dönemler için farklı maddi hukuki olaylar nedeniyle yeni bir inceleme yapmak suretiyle vergilendirme yapılamayacağı hususu olmayıp, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar için mükelleflerin dava açamayacakları, aynı zamanda üzerinde uzlaşma sağlanan aynı maddi hukuki*

²¹⁶ Dn. 9. D.'nin, 17.06.2009 tarih ve 2008/1569 E., 2009/2698 K. sayılı Kararı.

olay nedeni ile idarenin mükerrer vergilendirme yoluna gidemeyeceği hususudur... yükümlünün önceki tarihli vergi inceleme raporu ile önerilen cezalı vergilerde uzlaşmış olması, aynı dönemler için farklı maddi hukuki olaylar nedeniyle yeni bir inceleme yapılamayacağı anlamına gelmeyecektir.“ denilmiştir.²¹⁷

Uzlaşma tutanağının ilgili gümrük idaresine intikali üzerine, tahakkuk ve tebliğ edilmiş olan gümrük vergileri ve/veya kesilen para cezaları uzlaşılan tutarlara göre düzeltilmektedir. Ayrıca, üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar dâhil olmak üzere, komisyonların tüm çalışmaları ve işlemleri hakkında yükümlü veya cezanın muhatabı ya da idare tarafından dava açılmamakta, hiçbir mercie şikayet veya itirazda bulunulamamakta, herhangi bir idari inceleme, araştırma ve soruşturmaya konu edilememekte, geri verme ve kaldırma talebinde bulunulamamaktadır. Ancak burada dikkat edilmesi gerek husus, uzlaşma talebinin kabul edilmemesine ilişkin sekretaryanın yerine getirdiği idari işlemlere itiraz veya yargı yolunun açık olduğudur. Söz konusu dava açılmaması durumunun uzlaşma talep edilmesi, fakat uzlaşma talebinin kabul edilmemesi halinde yükümlülerin dava açabilmesi durumuyla karıştırmamak gerekir.

Bütün bunlarla birlikte, uzlaşma komisyonlarının sekretarya hizmetlerini yürüten birimce uzlaşmaya konu alacağın 5607 sayılı Kanunun 3’üncü maddesinde belirtilen fiillerle ilişkisinin olup olmadığı araştırmakla birlikte GUY’un 21/3’üncü maddesine göre, daha sonradan uzlaşılan alacakla ilgili olarak 5607 sayılı Kanuna göre cezaya hükmedilmesi halinde GY’nin 579’uncu maddesine göre işlem yapılmaktadır.

Uzlaşma konusu yapılan alacaklar, uzlaşma gerçekleştiği takdirde, uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren genel usullere göre bir ay içinde ödenmektedir. Bunun birlikte, söz konusu maddenin ilk halinde “*Uzlaşılan tutarın belirtilen süre içinde ödenmemesi veya tecil/taksitlendirmeye konu edilmemesi halinde uzlaşma vaki olmamış sayılır. Bu durumda, uzlaşmaya konu edilen alacak, genel usullere göre tahsil*

²¹⁷ Dn. VDDK’nın, 28.09.2007 tarih ve E. 2007/57, K. 2007/275 sayılı Kararı.

edilir.” hükmü 01.09.2012 tarihinde yürürlükten kaldırılmıştır. Zira, uzlaşılan tutar artık kesinleşmiş olduğundan bu tutarın artık genel usullere göre yani 6183 sayılı Kanunda belirtilen usuller çerçevesinde tahsil edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, uzlaşılan tutarın bu şekilde bir şarta ayrıca bağlanması gerekmekte olup, yükümlünün 6183 sayılı Kanunun 37’nci maddesi kapsamında genel usullere göre bir ay içinde ödemesi, ödemediği durumda ise yine aynı kanun çerçevesinde idare tarafından cebren tahsil ve takibe geçilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte, GUY’un 23’üncü maddesine göre, söz konusu uzlaşılan cezalar hakkında Kabahatler Kanunu’nun 17’nci maddesi uyarınca ayrıca peşin ödeme indirimi uygulanmamaktadır.

Bununla birlikte, anılan yönetmeliğin 24’üncü maddesine göre, uzlaşılan vergilerin ilgili olduğu gümrük beyannamelerinin tescil tarihinden itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için, uzlaşılan tutar üzerinden 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre belirlenen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanmaktadır. Ancak, 2 seri no.lu Tahsilat İşlemleri Gümrük Genel Tebliği’nin 15’inci maddesi hükmü gereğince, gümrük idarelerince verilen idari para cezalarına gecikme zammı oranında faiz ve gecikme zammı uygulanmamasından dolayı uzlaşıp kesinleşen para cezaları için herhangi bir gecikme zammı oranında faiz ve gecikme zammı uygulanmamaktadır.

Diğer taraftan, GUY’un 26’ncı maddesine göre, gümrüklü yer ve sahalarda bulunan eşyaya ilişkin tahakkuk eden alacaklara ilişkin yükümlü tarafından uzlaşma talebinde bulunulması halinde, ayrıca talep edilmesi şartıyla, tahakkuk eden alacaklar teminata bağlanarak eşya yükümlüsüne teslim edilebilmektedir. Yükümlüsüne teslim edilen eşyaya terettüp eden alacaklar için uzlaşmanın vaki olması halinde, uzlaşılan tutar teminattan mahsup edilmektedir. Uzlaşılan tutarın yükümlü tarafından nakden ödenmesi halinde ise teminat iade edilmektedir. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde ise genel hükümlere göre işlem yapılmaktadır. Bu konu, ileri kısımlarda detaylıca açıklanacağı üzere gümrük uzlaşmasının olumsuz yönlerinden biri olarak değerlendirilebilir. Zira, cari işlemlere ilişkin tahakkuk eden

alacaklara ilişkin yükümlü tarafından uzlaşma talebinde bulunulmasının mümkün olması ve dolayısıyla gümrük kontrolünde bulunan ve işlemleri bitirilmemiş eşyanın vergilerinin pazarlık konusu olacak şekilde uzlaşmaya konu olması hususu, yine eşyaları gümrük kontrolünde bulunan ve aynı anda usulüne uygun işlem yapan dürüst yükümlü için haksızlık denilebilecek bir durumdur. Kanımızca, bu konuda gerekli mevzuat değişikliği yapılana kadar uzlaşmaya konu alacağın müzakerelerini yapan uzlaşma komisyonları tarafından bu husus ayrıca dikkate alınmalıdır.

GUY'un 22'inci maddesine göre, uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi hallerinde yükümlü, tahakkuk eden ve kendisine tebliğ edilen alacaklara, uzlaşmanın vaki olmadığına dair düzenlenen ve kendisine tebliğ olunan tutanağın tebliğinden itibaren süreye ilişkin yukarıda belirtilen esaslar çerçevesinde itiraz/dava yoluna gidebilmektedir. İtiraz ve dava yoluna ilişkin hususlar gümrük mevzuatında belirtilen genel hükümlere tabi olup uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi hallerinde, aynı alacaklar için yeniden uzlaşma talebinde bulunulamamaktadır. Dolayısıyla, yükümlü tarafından uzlaşmaya başvurulması, ihtilafa ilişkin itiraz ve dolayısıyla yargı sürecine başvurulmasına engel değildir.

3.1.8. Uzlaşma Kurumuna Getirilen Eleştiriler

Bu kısımda ilk olarak uzlaşma kurumunun mükellef ve devlet açısından olumlu yönleri üzerinde durulacak olup sonrasında genel olarak bu müesseseye getirilen olumsuz eleştirilerden bahsedilecektir.

3.1.8.1. Uzlaşmanın Genel Olarak Olumlu Yönleri

Uzlaşma, bir idari işlem olarak tarhiyat ve ceza kesilmesi durumlarında, işlemin muhatabının ileri sürebileceği ihtilafli konuların yargı yerine idari aşamada dikkate alınarak sorunun en kısa sürede ve en az maliyetle çözümünü sağlamak ve

vergilemeden beklenen toplumsal faydayı ve mükellef hukukunu korumaktadır.²¹⁸ Uzlaşma kurumu, uygulamaya konulduğundan beri kamu alacağının eksik ama hızlı tahsilatına ve yargılama ekonomisine önemli katkılarda bulunmuştur.²¹⁹ Uzlaşma kurumu sayesinde kamu alacağının çabuk tahsili sağlanmakta, kamu alacağının değer kaybetmeden hazineye intikali ve mükellefin kamu alacağını kendi rızasıyla ödemesi sağlanmaktadır.

Vergi mükellefi ve ceza muhatabı, muhtemel yapacağı giderlerden ve yargı mercilerinde yapacağı mesaiden tasarruf etme olanağı elde etmektedir. Ödevli, vekil tutma, değişik yargı mercilerinde uğraşma, masraf yapma gibi zorluklardan kurtulmaktadır. Dolayısıyla uzlaşma, mükelleflerin zaman ve emek kaybına uğramalarını ve yargı mercilerinde masraf yapmalarını engellemektedir.²²⁰ Diğer taraftan, söz konusu olumlu hususlar sadece mükellef açısından değil idarenin kaybedebileceği ihtimalinden dolayı idare için de söz konusu olabilmektedir. Ayrıca, mükellefin duruşmalara katılması durumunda yaşayacağı stres ile psikolojik baskı da yine uzlaşma kurumu sayesinde ortadan kalkmaktadır. Bu itibarla, vergi hukukunun güler yüzlü kurumu olarak uzlaşma, zaman zaman keyfi uygulamalara yol açsa da sorunların/anlaşmazlıkların çözümü için yükümlü ile idare arasında barışı sürdürmektedir.²²¹

Uzlaşma, yargının iş yükünü hafifleterek ortaya çıkan vergi ve cezalara karşı mükellefin mahkemeye gitmesini önleyip yargının tıkanmasını engelleyerek adeta süzgeç vazifesi görmektedir. GTB'nin verilerine göre, gümrük uzlaşma müessesinin daha başlamadığı 18/01/2011 tarihi itibariyle gümrük mevzuatı ile ilgili idari dava

²¹⁸ Tahir Erdem, "Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma", **TÜRMOB Yayınları**, Sayı 311, Haziran 2007, s. 78-80.

²¹⁹ Funda Başaran Yavaşlar, "Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma", **Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt 25 Sayı 2, 2008, s. 331.

²²⁰ Adil Nas, **Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu**, (Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi SBE, İstanbul, 2008, s. 187.

²²¹ Yusuf Karakoç, "Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 12 Özel Sayı, 2010, s. 17.

sayısının 47.933, idari davaların mükellef lehine sonuçlanma oranının ilk derece mahkemelerde % 56, ikinci derece mahkemelerde % 78 olduğu ve bu davaların sonucunda, 2008 yılından 2010 yılına kadar tahsil edilen gümrük vergi ve cezalarının toplamının ise sadece 13,8 milyon TL civarında olduğu dikkate alındığında, mükellef ile gümrük idaresi arasındaki gümrük vergilerine yönelik ihtilafların ne kadar yüksek olduğu²²² ve mükelleflerin yanı sıra devlet açısından da dava ile ilgili masraflarla beraber ne kadar fazla emek ve zaman kaybı olduğu gözler önüne çıkmaktadır. Hakeza, gümrük uzlaşma müessesinin başladığı 2011 yılı Ağustos ayından 2014 yılı Aralık ayı sonuna kadar geçen sürede, uyuşmazlık konusu olan dosyalar üzerinden Merkezi Uzlaşma Komisyonu ile Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlükleri Uzlaşma Komisyonlarına yapılan toplam 9.007 uzlaşma talebi başvurusunun % 95’lik kısmında uzlaşma sağlanarak toplam 118.805.443,34 TL alacak tahsili sağlanması²²³ gümrük uyuşmazlıklarının çoğunlukla itiraza konu olduğu gerçeğiyle birlikte değerlendirildiğinde, uzlaşma ile birlikte yukarıda belirtilen konularda ciddi bir tasarrufun sağlandığını ve uzlaşma müessesinin ortaya çıkış amacına hizmet ettiğini açıkça ortaya koymaktadır. Keza, uzlaşma kurumu sayesinde gümrük uzlaşma müessesinin başladığı tarihten itibaren 2013 yılı sonuna kadar 77.146 adet dosyanın işlemleri; idari itiraz ve davaya konu edilmeden tamamlanmıştır.²²⁴

Vergi idaresinin vergi toplaması sürecinde, mükellefle arasında çıkan uyuşmazlıkları süratle ve adaletli şekilde çözüme kavuşturması hem Hazinesin, hem de uyuşmazlığa taraf olan vergi mükellefinin çıkarıdır. Bu nitelikteki bir çözüm, vergiden beklenenin zamanında elde edilmesini sağlayacağı için, verginin verimliliği ilkesine de uygun olmakla birlikte mükellef açısından ise, ödeyeceğinden daha az vergi ve ceza üzerinde anlaşarak kâr sağlamaktadır. Kısacası, karşılıklı olarak katlanılan

²²² M. Fatih Köprü, ”Gümrük Vergi Ve Cezalarında Uzlaşma”, (Çevrimiçi) <http://www.vergidegundem.com>, 5 Mayıs 2015.

²²³ GTB 2014 Yılı İdari Faaliyet Raporu, <http://www.gtb.gov.tr>, 1 Temmuz 2015.

²²⁴ GTB 2013 Yılı İdari Faaliyet Raporu, <http://www.gtb.gov.tr>, 1 Temmuz 2015.

fedakârlıklar sonucunda yine karşılıklı elde edilen bir takım faydalar söz konusu olmaktadır.²²⁵

Uzlaşma müessesinin uzun zamandır kullanıldığı Maliye Bakanlığı'nda vergi uyumsuzluklarının yaklaşık % 80'lik kısmı, sorunların çözümü bakımından zaman ve mali açıdan sağladığı avantajlar nedeniyle, uzlaşma yöntemi ile çözümlenirken geriye kalan % 20'lik kısmı mükellefler tarafından yargıya taşınmış, yargı sürecindeki uyumsuzlukların da % 80'i vergi mahkemelerinde, % 90'ı Danıştay'da mükellefler lehine sonuçlanmıştır.²²⁶ Bununla birlikte, 2002-2008 yılları arasında yine Maliye Bakanlığı uzlaşma verileri incelendiğinde, mahalli uzlaşma komisyonlarında % 87 oranında uzlaşma sağlanmıştır.²²⁷ Hakeza, 2014 yılında Gelir İdaresi Başkanlığı uzlaşma verilerine göre, bütün uzlaşma komisyonlarına yapılan 140.943 adet uzlaşma başvurusundan 121.282 adedinde, yani % 86'lık kısmında uzlaşma sağlanmıştır.²²⁸ Bu açıdan bakıldığında, mükellefler tarafından uzlaşma yöntemine başvurularak uyumsuzlukların çözülmesinin yerinde bir adım olduğu ve sonucunda idare ile mükellef açısından karşılıklı olarak avantaj sağlandığı anlaşılmaktadır.

Sonuç olarak, vergi idaresi uzlaşma yolu ile amme alacağını ihtilafsız tahsil etmekte, bu tahsili yaparken bir miktar vergi ve cezadan vazgeçmektedir. Mükellefler ise idare tarafından vazgeçilen bu alacaklar sayesinde ekonomik destek bulmaktadır. Bu şekilde bir çözüm, gün geçtikçe ağırlaşan yargının yükünü hafifletmekte ve ayrıca kamu alacağının daha fazla sürüncemede kalmasını engellemektedir.

²²⁵ Yılmaz, **a.g.m.**, s. 326.

²²⁶ Ramazan Armağan, "Vergi Uyumsuzluklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme", **Maliye Dergisi**, Sayı 156, 2009, s. 200.

²²⁷ Yereli, **a.g.m.**, s. 840.

²²⁸ Gelir İdaresi Başk. 2014 Yılı Faaliyet Raporu, <http://www.gib.gov.tr>, 1 Temmuz 2015.

3.1.8.2. Uzlaşmanın Genel Olarak Olumsuz Yönleri

Uzlaşma müessesesinin yukarıda belirtilen yararlarının olduğu kabul edilmekle birlikte uzlaşma müessesine, bu kurumunun verginin yasallığı ilkesine ve vergilemede eşitlik ilkesine aykırı olduğu yönüyle, uzlaşma komisyonlarının yetkilerinin bir sınırı olmaması, uzlaşmanın bir tür indirim mekanizmasına dönüşmesi, uzlaşmanın vergi inceleme sonuçlarının etkisizliğine ve vergi yargısının fonksiyonunun azalmasına yol açması yönleriyle birçok olumsuz eleştiri de getirilmektedir. Aşağıdaki kısımda uzlaşma kurumuna yöneltilmiş bulunan söz konusu eleştiriler genel olarak incelenecektir.

3.1.8.2.1. Verginin Yasallığı İlkesine Aykırılığı Sorunu

Verginin yasallığı ilkesi vergi ödevi ile ilgili diğer anayasal ilkeler gibi kalıplaşmış temel bir ilkedir. Anayasamızın 73/3'üncü maddesinde yer alan “*vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler kanunla konulur, kaldırılır ve değiştirilir. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde Kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.*” hükmü ile ifade olunan “verginin yasallığı ilkesi”, batı demokrasilerinde uzun bir tarihsel gelişme sonucu ortaya çıkmış ve çağdaş anayasalara girmiş bir ilkedir.²²⁹ Ayrıca hükmün ikinci kısmı ile Anayasa, verginin yasallığı ilkesini bir dereceye kadar yumuşatarak yürütme organına da bazı kurucu temel öğeler konusunda düzenleme yetkisi vermiştir.²³⁰ Ancak, bu yetki kesinlikle verginin kaldırılması şeklinde bir yetki değildir.

Verginin yasallığı ilkesi, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin yasa ile konulmasını, kaldırılmasını ve değiştirilmesini ifade eder. Kişilerden tek

²²⁹ Bilici, **Vergi Hukuku**, s. 12.

²³⁰ Güneş, **a.g.e.**, s. 161.

tarafli olarak alınan ve bazen vergiyi ödeyenler açısından kayda değer tutarlara ulaşan vergi gibi ağır bir yükümlülüğün ne üzerinden, ne zaman, hangi esasa göre, ne kadar alınacağı ve bu verginin kimi ilgilendireceği hususları birey özgürlüğü ve güvenliği açısından çok duyarlı noktalar. ²³¹

Belirtilen hususlar çerçevesinde, uzlaşma müessesinin Anayasa'nın 73/3'üncü maddesine aykırı olduğu, uzlaşmayla beraber vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin kaldırılmasının kanunla değil de idarenin inisiyatifıyla olduğu yönüyle eleştirilmektedir. Uzlaşma, vergi kanunlarına göre belirlenmesi gereken vergi ve/veya cezanın tamamen ya da kısmen sona ermesi hukuki sonucuna yol açtığından, uzlaşmaya konu olabilecek vergi ve cezalar konusunda yürütmeye yetki verilmesi, gerek kanunilik ilkesine gerekse Anayasanın 7'nci maddesinde yer alan yasama yetkisinin devri yasağına aykırıdır. ²³² Zira, yasadışı vergi olmaz ilkesine göre vergi şekli ve maddi anlamda ancak yasa ile öngörülebilecek, vergi konulurken veyahut var olan bir vergi hükmü değiştirilirken yasa dışındaki kullanımlara yer verilmeyecek, vergi alanında sahip olduğu düzenleme yetkisi yasama organınca devredilemeyecektir. ²³³ Ayrıca, idarenin uzlaşma neticesinde bir vergi aslı borcundan vazgeçmesinden dolayı olarak vergi cezası da etkilenmekte ve idarenin takdiri olarak cezadan vazgeçmesi, suçta ve cezada kanunilik ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. ²³⁴

3.1.8.2.2. Vergilemede Eşitlik İlkesine Aykırılığı Sorunu

Anayasa'nın 73/1'inci maddesinde “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*” hükmü almaktadır. Diğer taraftan, kanun önünde eşitlik ilkesi 1982 Anayasasının 10'uncu maddesinde yer alan “*Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. Bu*

²³¹ A.e., s. 117.

²³² Yavaşlar, a.g.m., s. 317.

²³³ Güneş a.g.e., s. 14-15.

²³⁴ Yılmaz, a.g.m., s. 339.

maksatla alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamaz. Çocuklar, yaşlılar, özürllüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.” hükmü ile düzenlenmiş olup hukuk devleti ilkesinin gerekleri kapsamında devletin aynı ya da benzer durumlarda olan kişi ve olaylar hakkında eşit davranması gerekmektedir.²³⁵

Anayasanın 10’uncu maddesinde ifade bulan genel anlamdaki eşitlik maddi hukuki eşitlik ve şekli hukuki eşitlik olmak üzere iki şekilde yorumlanmaktadır. Kanunların genel ve soyut nitelik taşıması, bunun sonucu olarak kapsadığı herkese eşit bir şekilde uygulanması şekli hukuki eşitliği ifade etmekte, söz konusu maddede yer alan hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamayacağını yönündeki hüküm, şekli hukuki eşitliği amaçlayan bir hüküm olarak kabul edilmektedir. Maddi hukuki eşitlik ise aynı durumdakilere hak ve ödevlerde, menfaat ve mükellefiyetlerde, yetki ve sorumluluklarda, fırsatlarda ve hizmetlerde eşit muamele edilmesi gereğini ifade etmekte, maddi hukuki eşitlik söz konusu olduğunda kanunların anayasaya uygunluklarının denetimi sırasında, genel ve soyut nitelik taşımaları yanında içeriklerinin de incelenmesi gerekli görülmektedir.²³⁶

Anayasa, mali güce göre vergilendirme ilkesini kabul ederek, sosyal devlet ilkesini vergilendirme alanında, daha da somut duruma dönüştürmüştür. Bu duruma göre, yasa koyucu tarafından bu ilkelere uygun vergi yasalarının düzenlenmesi zorunlu olmaktadır.²³⁷ Yine uzlaşma kurumuyla birlikte, uzlaşma sürecinde uzlaşmadan faydalanacak mükellefler adına tarh edilen vergiler sınırı belli olmaksızın indirimlere konu olabilmekte hatta ortadan kaldırılabilenekte olup bu durum, devletin aynı ya da benzer durumlarda olan kişi ve olaylar hakkında eşit davranmaması sonucunu

²³⁵ A.e., s. 341.

²³⁶ Kemal Gözler, **İdare Hukuku, Cilt: I**, Bursa, Ekin Kitabevi, 2003, s. 106 - 107.

²³⁷ Güneş, a.g.e., s.100.

doğuracaktır. Bu nedenlerle uzlaşma kurumu eşitliği özünden zedeleyen bir kurumdur.²³⁸

Verginin yasallığı ilkesi ve bu ilkenin yasadışı vergi olmaz boyutu ile vergi kanunlarının soyut olması ve kişisel olmaması, bu yönüyle verginin belli birey ve kesimlere yönelmemesini, genel olarak topluma yayılmasını, dolayısıyla bireyler arasında eşitsizlik oluşmamasını sağlamaktadır. Vergi ancak şekli ve maddi anlamda yasa ile düzenlendiği, yani yasalarda metinsel olarak yer aldığı zaman herkese yayılabilecek ve verginin genelliği ilkesinin bu yolla gerçekleşmesine katkı sağlayacaktır. Verginin şekli anlamda yasa metinlerinde yer alması ile ve Anayasa'nın 10'uncu maddesi doğrultusunda herkes yasa önünde eşit olacağına göre yasanın kapsamına giren herkes başkaca bir şeye gerek kalmadan vergi yükümlüsü konumunda olacak ve bu şekilde herkes vergilendirilmiş olacaktır ki bu şekilde verginin genelliği ilkesinin gerçekleşebilmesi için yasanın tüm kişileri ve bu kişiler arasındaki ilişkileri vergi kapsamına alma yönünde düzenlenmesi gerekmektedir.²³⁹

Belirtilen hususlar çerçevesinde, uzlaşma müessesesinin, Anayasa ile güvence altına alınan 'eşitlik' ilkesine aykırı olduğu, uzlaşma ile beraber vergi borçlarının bir kısmı silinen mükellef ile vergisini zamanında ödeyen mükellef arasında adaletsiz olduğu ve uzlaşmanın ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesine aykırı olduğu değerlendirilmektedir. Her ne kadar uzlaşma neticesinde uzlaşmaya katılan mükellef açısından bir ek yükümlülük söz konusu olmadığından "vergileme yetkisi" sorunundan bahsetmek mümkün olmasa da, uzlaşma imkânından yoksun kalan ve vergi kanunlarına tam anlamıyla riayet eden mükellefler açısından da eşitlik ilkesinin ihlali sonucu doğmaktadır. Yasa önünde her bakımdan aynı durumda olan iki yükümlüden biri uzlaşma yoluna gidip daha az vergi ödediğinde anayasal eşitlik ilkesi zedelenebilecektir.²⁴⁰

²³⁸ Nihal Saban, "Vergi Suçlarında Affı Anayasa İle Sorunsallaştırmak", (Çevrimiçi) http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg18/SABAN.PDF, 1 Temmuz 2015.

²³⁹ Güneş a.g.e., s.97-100.

²⁴⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 171.

Yine, uzlaşmaya konu fiillerde, her bir uzlaşma komisyonunun kendine özgü değerlendirme kriteri bulunması, bu yönde açıklanan bir düzenleme veya taban kriter olmaması/olamaması, nihayetinde aynı fiille ilgili farklı firmalara aşırı derecede farklı oranlarda uzlaşılabilmesinin mümkün olmasından ötürü önemli nispetliliklerin ortaya çıkması ve adil değerlendirme yapılamaması, dolayısıyla yükümlülere eşit davranılmaması söz konusu olabilmektedir.²⁴¹

3.1.8.2.3. Komisyon Yetkilerinin Bir Sınırının Olmaması Sorunu

Eleştirilen bir diğer husus ise uzlaşma komisyonlarının sınırsız takdir yetkisine sahip olmasıdır. İdare vergiler alanında bağlı yetkilerle donatılmış olup, kanun gereğince doğmuş bulunan herhangi bir vergi alacağını almamazlık edemez. Diğer bir ifadeyle, vergi hususunda ilke olarak idarenin takdir yetkisi mevcut değildir.²⁴² Mevcut hükümlere göre, uzlaşma komisyonlarının vergi aslı ve cezasındaki uzlaşma yetkisinin, vergi aslı ve cezasını ortadan kaldırma noktasına kadar olması, başka bir deyişle sınırsızlığı, uygulamada durumun genel olanın sürdürülmesi şeklinde tezahür etmesine neden olmaktadır.²⁴³ Uygulama ise genel olarak vergi aslında indirimine gitmeme, vergi cezalarının ise %90'nını kaldırmak şeklindedir.²⁴⁴

Uzlaşma komisyonlarının sınırsız takdir yetkisine sahip olması, uygulamada oturan yaklaşımlar nedeniyle önemli bir sorun yaratmamıştır. Bu eleştiri verginin yasallığına aykırılık hususu ile birlikte düşünüldüğünde, mükellefler uzlaşmanın etkisizliğinden yakınırken, idare ise takdir yetkisinin kullanılmasını kontrolden ötürü eleştirmektedir.²⁴⁵

²⁴¹ Sami Ceyhan, Serkan Gökteş, “Mülga Kaçakçılık Fiillerinin, Gümrük Kanununda Düzenlenmesinin Hukuki Sonuçları”, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, Cilt 2 Sayı 3, 2014, s. 52.

²⁴² Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 171.

²⁴³ Erol, **a.g.m.**

²⁴⁴ **A.e.**

²⁴⁵ Oğuz Çetinkaya, “Vergi Hukukunda Uzlaşma”, (Çevrimiçi) <http://www.cetinkaya.av.tr>, s. 24, 1 Mayıs 2015.

Diğer taraftan vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilmektedir. Oysa uzlaşmada, Bakanlar Kurulu'na bile tanınmayan sınırsız takdir yetkisi, idarenin temsilcisi sıfatını taşıyan uzlaşma komisyonlarına tanınmıştır.²⁴⁶ Yasalara göre doğmuş bir vergi alacağının idarenin sınırsız takdir yetkisi doğrultusunda alınmaması, kanunun ve genel hukuk ilkelerinin idareye ve faaliyetlerine egemen olduğu²⁴⁷ “kanuni idare ilkesine” ve Anayasa'nın 73'üncü maddesindeki “verginin kanuniliği ilkesi” aykırılık oluşturmaktadır.²⁴⁸

Son olarak, komisyonların çalışmasının denetimi ile ilgili herhangi bir düzenleme bulunmamakta olup uzlaşma komisyonlarının işlemlerinin objektifleştirilmesi ve denetime açık olması, gerek kamuda saydamlık ve şeffaf yönetim, gerekse bilgi edinme hakkı açısından önemli olup²⁴⁹ belirtilen hususların sağlanması durumunda uzlaşma komisyonlarının nispeten sınırlı şekilde işlem yapmaları sağlanabilecektir.

3.1.8.2.4. Bir Tür İndirim Mekanizmasına Dönüşmesi Sorunu

VUK'da düzenlenen uzlaşma kurumuna yasal açıdan yapılacak eleştiriler yanında mevcut durumda idarenin yapmış olduğu uygulamalar neticelerinin de uzlaşma kurumunun ruhuna tezat teşkil ettiği görülmektedir. Özellikle uzlaşma kurumunun, mükellefler ile idare arasında vergi ve ceza miktarlarının üzerinden pazarlık yapma şeklinde geliştiği gözlemlenmektedir. Oysa kanunun amaçladığı şey

²⁴⁶ Yılmaz, **a.g.m.**, s. 338.

²⁴⁷ Adnan Gerçek, **Türk Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2006, s. 9.

²⁴⁸ Yılmaz, **a.g.m.**, s. 339.

²⁴⁹ **A.e.**, s. 347.

bunun yerine, vergiyi doğuran olay ve bununla ilgili matraha ilişkin konuları uzlaşmanın konusu etmektedir.²⁵⁰

Uzlaşma kurumu, vergi ödevlerinin yerine getirilmesinde “uygun ve ortak nokta” bulma fonksiyonuna sahip olamamış,²⁵¹ buna karşın, mükellefin tıpkı kanundan kaynaklı bir hak gibi belli oranda indirimi aldığı bir yapıya dönüşmüştür. Nitekim, uzlaşma görüşmeleri bazen birkaç dakikada tamamlanmakta, konunun esası gündeme dahi gelmeden sona ermekte ve bu açıdan uzlaşma indirimin gerçekleşmesi için gereken “otomatige” bağlanmış “usulü” bir işlem niteliğine kavuşmaktadır.

3.1.8.2.5. Vergi İnceleme Sonuçlarının Etkisizliğine Yol Açması Sorunu

Uzlaşma kurumunun mevcut uygulaması, belli bir noktadan sonra mükelleflerin beklentilerini karşılamaktan uzak olduğu gibi, vergi inceleme elemanlarının mesleki etkinliğini “otomatik” olarak etkileyen bir yapıya dönüşmesi nedeniyle, denetim elemanlarının motivasyonunu da kırmaktadır.²⁵² Çünkü, tamamen bir uzmanlık gerektiren vergi incelemelerinde, deyim yerinde ise, kılı kırk yarararak varılabilen sonuçlar, uzlaşma yoluyla etkisiz hale getirilebilmektedir.²⁵³

Uzlaşma artık bugün, karşılaşılan vergi ve ceza yükünün hafifletilmesi için her durumda başvurulabilecek bir araç haline gelmiştir.²⁵⁴ Dolayısıyla, bazen büyük emek harcanarak varılan sonuçlar, özensiz bir uzlaşma görüşmesi ile ortadan kaldırılabilmektedir. Nitekim, uzlaşma kurumunun “otomatik” hale gelmesi bu yönüyle vergi incelemelerindeki performansı da etkilemektedir.²⁵⁵

²⁵⁰ Yavaşlar, **a.g.m.**, s. 318.

²⁵¹ Çetinkaya, **a.g.m.**, s. 24.

²⁵² Hatice Ela, M. Aykut Kelecioğlu, “Vergi Cezaları ve Uzlaşma”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran 2000 eki, s. 77.

²⁵³ **A.e.**, s. 75.

²⁵⁴ **A.y.**

²⁵⁵ Çetinkaya, **a.g.m.**, s. 25.

Bununla birlikte, bir yandan vergi kaybının önlenmesi için vergi denetimi yapılırken, diğer yandan mükellefleri, vergilendirmeye ilişkin işlemlerde sorumsuz davranmasına sebep olabilecek “ileride nasıl olsa uzlaşma müessesesinin varlığından dolayı vergi dairesiyle anlaşarak, ödemediğim vergiyi cezasıyla birlikte indirimler yapıldıktan sonra taksitler halinde öderim” düşüncesine yönlendirebilecek bir müessese olan uzlaşma müessesesinin ülkemizde caydırıcılık etkisi zaten çok azalmış olan ve incelemeler sonucunda kesilen vergi cezalarının etkinliğini daha da azaltmaktadır.²⁵⁶ Dolayısıyla, kayıt dışı ekonominin % 70 oranında olduğu ülkemizde uzlaşma sistemi kayıt dışılığı teşvik etmekte, vergi cezalarının caydırıcı etkisini ortadan kaldırmaktadır.²⁵⁷

3.1.8.2.6. Vergi Yargısının Etkinliğinin Azalmasına Yol Açması Sorunu

Vergi incelemesi sonucunda mükellefin, vergi inceleme elamanının görüşüne katılmaması halinde, her idari işlemde olduğu gibi, vergi incelemesi sonuçları içinde de yargı yoluna başvurma imkanı bulunmaktadır. Mükellefin verilen görüşe katılmaması sonucunda ortaya çıkan uyuşmazlıkların vergi yargısına intikal etmeden “çözümlemesi” işin pratikliği bakımından “ekonomik” sonuçlar vermektedir. Ancak, vergi yargısının tek fonksiyonu, ödenecek verginin miktarını belirleme anlamında “ekonomik” değildir.²⁵⁸ Uzlaşma kurumu, amacından uzaklaştığı durumda ihtilaf konusu olayın gerçek mahiyetinden de uzaklaşması sonucuna neden olabilecek, bu da takdir yetkisini bile aşan bir sonuca gidecektir. Takdir yetkisini de aşan uzlaşma komisyonunun yetkileri bir anda işin esasına girerek karar veren idarenin yargılaması anlamına gelecektir. Neticede sınırları belli olmayan bu süreç Anayasanın yargı

²⁵⁶ İbrahim Attila Acar, Mehmet Emin Merter, “Türkiye’ de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, **Maliye Dergisi**, Sayı 147, 2004, s. 11.

²⁵⁷ Feyzullah Durgut, “Vergi ve Cezalarda Uzlaşma”, **Maliye Ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı 490, Haziran 2007.

²⁵⁸ Çetinkaya, **a.g.m.**, s. 25.

bağımsızlığını, adil yargılanma hakkını ve kanuni hakim güvencesini düzenleyen maddeleriyle çelişmektedir.²⁵⁹

Bu noktada, bir önceki bölümde detaylıca aktarılan kabahat niteliğinde olan idari cezalarda, kast veya taksirle işlenen fiil ayrımı yapılmaksızın aynı yaptırımın uygulandığı göz önüne alındığında uzlaşma komisyonu devreye girerek adeta yargıç gibi görev yapar duruma gelmektedir. Hakeza, komisyon üyelerinin işlenen fiile kasten veya taksirli olarak işlenmesi durumuna göre uzlaşma oranını adilane belirlemekte vicdani sorumlulukları bulunmakla beraber tüm idarelerde ki komisyon üyelerinin aynı hassasiyetle olaya yaklaşamamaları gerçeği de unutulmamalıdır.²⁶⁰

Konuların hukuken çözümlenmesi, “sivrisinek yerine bataklıkla mücadele” etmektir. Nitekim, hukuken doğrunun ne olduğu yargı makamlarınca sonuçlandırılmamış yüzlerce uzlaşmanın “hukuksal” anlamının ne olduğu belirsizdir. Oysa, uzlaşma temel yapısı itibarıyla, vergi idaresinin “haklı görünüş” karinesi sahip olduğu durumlarda, mükellefin mümkün olan en iyi indirimi almasını sağlayan bir kurumdur. Zira, vergide “hukuksal doğrunun ne olduğunu” belirleme fonksiyonu yargı makamlarının işi olup uyuşmazlıkların uzlaşma ile çözülmesi, vergi ilişkisinin taraflarını, zaman içinde doğrunun ne olduğunun iyi bilinmediği ve ayrıca önem de verilmediği ama “indirim oranının ne olduğunun“ iyi bilindiği bir sisteme götürür.²⁶¹

3.1.8.2.7. Diğer Genel Eleştiriler

Mükelleflerin hesap ve işlemlerinin sorumluluğunu taşıyan her düzeydeki meslek mensuplarının vergi kanunlarına yeterince nüfuz ettiğini defalarca kanıtlamış kişiler olduğu, bu nedenle vergi kanunlarına nüfuz edememe gibi bir sorunun onlar için söz konusu olmadığı açıkken, somut olarak tespiti mümkün olmayan “vergi

²⁵⁹ Mehmet Küçükkaya, Gökçe Sarısu, “Vergi İhtilaflarında Uzlaşmanın Vergiselliği”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 185, Mayıs 2008.

²⁶⁰ Ceyhan, Göktaş, **a.g.m.**, s. 50.

²⁶¹ Çetinkaya, **a.g.m.**, s. 25.

kanunlarına nüfuz edememe” savının uzlaşma taleplerinde kullanılması ve bu savın idare tarafından kabul edilmesi, uzlaşmanın “otomatiğe” bağlanmış bir kurum olduğu eleştirilerini desteklemektedir.²⁶² Uygulamada, her çeşit danışman kadrosuna sahip şirketlerce, kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememek uzlaşma talebinde sıklıkla sebep gösterilmekte ve genellikle idarece bu husus yeterince incelenmeden kabul edilmektedir.²⁶³

Ayrıca, GUY’un 26’ncı maddesine göre gümrüklü yer ve sahalarda bulunan eşyaya yani cari işlemlere ilişkin tahakkuk eden alacaklara ilişkin yükümlü tarafından uzlaşma talebinde bulunulması mümkündür. Dolayısıyla bu durumda gümrük kontrolünde bulunan ve işlemleri bitirilmemiş eşyanın vergileri uzlaşmaya konu olabilmektedir. Diğer bir ifadeyle bu durum, yükümlüsüne teslim edilmemiş eşyanın vergilerinin pazarlık konusu olması sonucunu ortaya çıkartmakta olup belirtilen husus dürüst ve işlemlerini usule uygun yapan yükümlü için dezavantajlı sayılabilecek bir sonuç doğurmaktadır.

Uzlaşma müessesinin, devletin egemenlik gücünün gereği olarak alınan vergiyi pazarlık konusu yaparak devletin egemenlik gücünü zayıflattığı ileri sürülebilmektedir.²⁶⁴ Diğer taraftan, vergi cezalarında uzlaşma uygulaması mükelleflerin vergi kaçırma eğilimlerini artırmaya sebep olabilmektedir.²⁶⁵ Keza, uzlaşma ve belli yöntemler kullanılarak cezalarda uygulanan indirimlerin mükelleflerin çoğu tarafından “Uzlaşma ve benzeri yöntemlerle cezalarda uygulanan indirimler vergi kaçırmayı teşvik etmektedir” şeklinde değerlendirilebildiği²⁶⁶ ve ayrıca uzlaşmayla birlikte yine mükelleflerin çoğunda “Vergi kaçıranlara uygulanan

²⁶² Mehmet Korkusuz, “Vergi Sistemimizde Uzlaşma Müessesesi ve Bugünkü Durumu Üzerine Bir Değerlendirme”; (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com>, 1 Mayıs 2015.

²⁶³ Candan, **a.g.e.**, s. 156.

²⁶⁴ Kızılay, **a.g.e.**, s. 144.

²⁶⁵ Gökalp İlhan, “Vergi Ödemeyi Etkileyen Ekonomik Faktörler”, **Akademik Bakış Dergisi**, Sayı 12, 2007, s. 11.

²⁶⁶ Elif Tuay, İnci Güvenç, **Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı**, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 51, 2007, s. 64.

cezaların uzlaşmada kaldırılacağını düşünüyorum” algısının ortaya çıktığı²⁶⁷ unutulmamalıdır. İdare ile uzlaşan mükellef, zamanında vergi ödevlerini yerine getirmemiş olması dolayısıyla daha az vergi ödeyerek ödüllendirilmiş olmaktadır. Sonuçta, mükelleflerinin vergi ödevinin kutsallığına olan inançları sarsılmakta ve mükellefler vergi kaçırmaya özendirilmektedirler. Bu sonuçtan en çok kamunun zarar göreceği ise açıktır.²⁶⁸

Uzlaşma yoluyla yükümlüler tarafından ödenmesi gereken vergi ve cezaların tamamından veya bir kısmından vazgeçilmesi devleti maddi olarak zarara uğratmaktadır.²⁶⁹ Dolayısıyla, uzlaşma ile vazgeçilen alacak yargının yükünün hafifletilmesi ile itirazla çözülemeyen/başvurulmayan uyuşmazlıkların çözüm maliyeti olarak değerlendirilmelidir.

Diğer taraftan, ABD’nde liberal yaklaşımların etkisiyle uzlaşma kurumunun tarhiyat öncesi ve sonrasında uygulanmasının “verginin yasallığı ilkesi ile çelişmediği” kabul edilmesine rağmen,²⁷⁰ Türk vergi hukukundaki uzlaşma kurumuna modellik eden Almanya’daki uzlaşma kurumu, 1977 yılında Anayasa’ya aykırı olduğu gerekçesiyle yasa koyucu tarafından kaldırılmıştır.²⁷¹

Bununla birlikte, kanunla uzlaşma tutanaklarının kesin olduğu, dava ve şikayet konusu edilemeyeceği kuralı getirildiğinden buradaki idari yargı denetimi perçinlenerek adeta bir dokunulmazlık hüviyetine bürünmüştür. Uzlaşma tutanağının söz konusu herhangi bir kişiye yönelik sonuç doğuran kesinliği bir yana, uzlaşma tutanaklarının dava konusu edilemeyeceği kuralı nedeniyle şimdiye kadar itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesi’nde iptal davasına konu edilememiştir. Ancak, 23.09.2012 tarihinden itibaren Anayasa Mahkemesi’nde bireysel başvuru yolu açılmış

²⁶⁷ A.e., s. 69.

²⁶⁸ Yılmaz, a.g.m., s. 348.

²⁶⁹ Durgut, a.g.m.

²⁷⁰ Güneş, a.g.e., s. 178.

²⁷¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 170.

olup uzlaşma uygulamasından kaynaklı oluşabilecek bir hak ihlâline karşı vatandaşlar tarafından Anayasa Mahkemesi'ne başvurma hakkı bulunmaktadır.

3.2. Gümrük İdarelerine İtiraz

GK, gerek gümrük mevzuatı gerekse gümrüklerde uygulanan diğer mevzuat uyarınca uygulanan vergiler bakımından maddi anlamda bir vergi kanunu olmasının yanında, gümrük vergileri ve cezalarının tabi olacağı usul hükümlerini içermesi nedeniyle aynı zamanda usul koyan bir kanundur. Dolayısıyla, GK'nın çok yönlülüğünün de bir sonucu olarak, gerek idari gerekse yargısal süreçte anlam ve yorum farklılıklarından kaynaklanan uyuşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir.²⁷²

Gümrük idaresi ile yükümlü arasında gümrüğe gelen eşyanın yapısından kaynaklanan teknolojik anlaşmazlıklar, yine eşyanın nitelik ve mahiyetinin belirlenmesinde karşılaşılan uyuşmazlıklar, gümrük tarife cetvelinin uygulanmasına dair hata ve uyuşmazlıklar, menşe konusunda uyuşmazlıklar, gümrük istisna ve muafiyetlerinden doğan uyuşmazlıklar ile referans fiyat uygulamaları gibi pek çok alanda uyuşmazlıklar söz konusu olabilmektedir. Dolayısıyla, GK çerçevesinde uygulamada gümrük idareleri ile yükümlüler arasında çıkabilecek anlaşmazlıkları ana hatlarıyla gümrük vergisinden doğan uyuşmazlıklar ve gümrük vergisi dışındaki işlemlerden doğan anlaşmazlıklar olarak bir ayrıma tabi tutmak mümkündür.²⁷³

Yükümlüler kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz edebilmektedir. İdareye intikal eden itirazlar otuz gün içinde karara bağlanarak ilgili kişiye tebliğ edilmektedir. İdare nezdinde itiraz yolu tüketilmeksizin dava açılması durumunda ise “idari merci tecavüzü” ortaya çıkmakta olup bu durumda, 2577 sayılı İYUK 14/3-b ve 15/1-e çerçevesinde mahkeme tarafından itiraz dilekçesinin görevli idare merciine tevdiine

²⁷² Öztürk, **a.g.m.**, s. 190.

²⁷³ Selahattin Tuncer, **Gümrükler ve Gümrük Vergileri (Teori-Uygulama)**, s. 280.

karar verilmektedir. Bununla birlikte, aynı kanunun 15/2'nci maddesine bağı olarak dilekçelerin görevli mercie tevdi halinde yargı makamlarına başvurma tarihi, mercie başvurma tarihi olarak kabul edilmektedir. Diğer taraftan, bu düzenlemeye paralel olarak GK'nın 242'nci maddesine göre itiraz dilekçelerinin süresi içinde yanlış makama verilmesi halinde de, itiraz süresinde yapılmış sayılmakta ve idarece yetkili makama ulaştırılmaktadır. Ayrıca, bir önceki bölümde de ifade edildiği üzere, GUY'un 14'üncü maddesine göre yükümlünün uzlaşma talebinde bulunması sonrası yapılan uzlaşma sonucunda uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde, durmuş olan itiraz açma süresi uzlaşma sonucunda düzenlenen tutanakların bir nüshasının yükümlüye verildiği tarihten itibaren kaldığı yerden işlemeye başlayacağından yükümlü dilerse bir dilekçe ile GK kapsamında itiraz edebilmektedir.

Bununla birlikte, gümrük vergileri ifadesi içerisinde "ek mali yük" kavramının dâhil edilmesi; gümrük vergilerine ait itiraza ilişkin ilke ve esasların ek mali yükler için de uygulanmasını gündeme getirmiş olup, GK hükümlerine göre alınan gümrük vergilerine özel kanun ve kararlarda gümrük mevzuatına atıf yapılan yükümlülükler dahil olmak üzere GK'nın 242'nci maddesinde yer alan itiraz prosedürünün kullanılması, buna karşın özel kanun veya kararlarda gümrük mevzuatına atıf yapılmayan yükümlülükler için yetkili ve görevli idari yargı mercilerine başvurulması gerekmektedir.²⁷⁴

GY'nin 585'inci maddesine göre, itirazların süresi içerisinde olup olmadığının tespitinde; taahhütlü olarak posta yolu ile yapılacak itirazlarda, itiraz dilekçesinin postaya verildiği tarih ve posta yolu ile veya doğrudan ilgili gümrük idaresine yapılacak itirazlarda, itiraz dilekçesinin itirazın yapıldığı gümrük idaresinin evrak kaydına girdiği tarih dikkate alınmaktadır.

Yine GY'nin 586'ıncı maddesine göre itirazlar, anlaşmazlığa konu beyanname ve sair her türlü belge ile eşyadan alınacak örnek, örnek alınması mümkün olmayan

²⁷⁴ Nevzat Bozkurt, **a.g.m.**, s. 140.

hallerde eşyanın kendisi veya fotoğraf, katalog, prospektüs gibi eşyayı görmeden fikir verecek diğer belgelerin incelenmesi veya gerek duyulması halinde ilgili gümrük idaresinin mütalaası da alınmak suretiyle otuz gün içinde karara bağlanarak ilgili kişiye tebliğ edilmektedir. Otuz gün içerisinde karar alınmadığı durumlarda ise GK'nın 6'ncı maddesinin ikinci fıkrasına göre süre uzatımı alınabilmektedir. Ancak, belirtilen durumda, 2 seri no.lu Tahsilat İşlemleri Gümrük Genel Tebliği'nin 12'nci maddesine istinaden, sürenin dolmasından önce, süre aşımını gerekli kılan gerekçeler ve ek süre yükümlüye bildirilmelidir. Diğer taraftan, 2577 sayılı İYUK'un 10'uncu maddesine bağlı olarak bu sürenin altı aylık süreyi geçmemesi gerekmektedir. Bununla birlikte, Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 2014/26 sayılı Genelgesinde ek süre kullanılmasına rağmen altı aylık süre içerisinde cevap verilememesi ve yükümlü tarafından da dava yoluna başvurulmadığının tespit edilmesi durumunda, yükümlüye herhangi bir tebligat yapılmaksızın, 2 seri no.lu Tahsilat İşlemleri Gümrük Genel Tebliği hükümleri çerçevesinde işlem yapılması gerektiği belirtilmektedir.

Son olarak, GY'nin 587'nci maddesine göre, söz konusu ihtilafın eşyanın gümrükte bulunması yani daha yükümlü tarafından eşya teslim alınmadan önce ortaya çıkması durumunda, yükümlüler verilecek kararlardan önce, ihtilaf konusu eşyayı çekmek isterlerse, kararların kendisine tebellüğ edilmiş olması ve taleplerinin bir dilekçe ile gümrüğe verilmiş olması, yükümlünün beyanına göre yapılan vergi tahakkukları ile gümrük idaresince tahakkuk ettirilen bütün vergiler arasındaki farkın ve para cezalarının teminata bağlanması, uyuşmazlığın idari yargı merciine intikali halinde bu hususun belgelenmesi ve idarece gerekli görülecek her türlü bilgi veya belgenin sunulması şartıyla eşyalarını çekebilmektedirler. Ancak, vergi tahakkukunun kesinleşmesinden önce idare ile yükümlü arasında çıkan uyuşmazlık yürürlükteki yasaklama ve kısıtlama hükümlerini ihlal eder mahiyette olduğu takdirde bu madde hükmü uygulanmamaktadır. Diğer taraftan, idarece gerekli görülecek her türlü bilgi veya belgenin sunulmasında düşük kıymet beyanı şüphesiyle kıymet araştırması yapılan hallerde, araştırmanın bu kolaylığın uygulanmasının talep edildiği tarihten itibaren bir yılda sonuçlanmaması halinde, gümrük idaresinde mevcut verilere göre

işlem sonuçlandırılmaktadır. Bu süreden sonra alınan cevaplar çerçevesinde vergi farkı ortaya çıkan hallerde gerekli işlemler yerine getirilmektedir. Diğer taraftan, GK'nın 198'inci maddesine göre tebliğ edilen gümrük vergilerine karşı gümrük idareleri nezdinde itiraz edilmesi alacağın ödeme süresini kesmektedir.

3.3. Yargı Yoluna Başvurma

İdarece tahakkuk ettirilip yükümlüsüne tebliğ edilen ek tahakkuk ve varsa cezalarla ilgili olarak yukarıda anlatılan uzlaşma süreci sonunda uyuşmazlığın sona ermemesi ve sonrasında itiraz sürecinde itirazın idare nezdinde kabul edilmemesi sonucunda hala idare ile yükümlü arasında uyuşmazlık bulunuyorsa yükümlü devam eden uyuşmazlığın çözümünü bu kez idari dava açarak yargı yolunda arayabilmektedir. Zira, devletin vergilendirme faaliyeti ile ilgili kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemleri kamu hizmetini düzenleyen kanunlarda öngörülen tip işlemlerle sınırlandırılmamış olup, idarenin bu alandaki yürütme gücü olan tüm faaliyetleri yargısal denetim kapsamındadır.²⁷⁵

İdari işlemlere karşı dava yolunun kullanılabilmesinin ön şartı idari başvuru yollarının tüketilmiş olması zorunluluğu olup²⁷⁶ idare aleyhine açılacak davalar, bireylere karşı açılacak davaların dışında ayrı bir yargı düzeni içinde yani idare mahkemelerinde çözümlenir.²⁷⁷ Uyuşmazlıkların yargı aşamasında çözümü gümrük vergileri dahil mevzuatta yer alan diğer vergi türlerine ilişkin uyuşmazlıkların yargı aşamasında çözümünü düzenleyen 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ile 2577 sayılı İYUK'da yer alan hükümlere göre çözümlenmektedir.²⁷⁸ Bu çerçevede, GK'nın 242/4'üncü maddesine göre yükümlü devam eden uyuşmazlığın çözümü için, itirazın reddi kararlarına karşı işlemin

²⁷⁵ Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 282.

²⁷⁶ Gözübüyük, **a.g.e.**, s. 164.

²⁷⁷ Gözler, **İdare Hukuku**, Cilt: I, s. 44.

²⁷⁸ Tayfun Ercan, **Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2012, s. 203.

yapıldığı yerdeki, yani beyannameyi tescil ederek vergileri tarh ve tahakkuk ettiren gümrük müdürlüğünün bulunduğu yerdeki vergi mahkemelerine başvurulabilmektedir. 2577 sayılı İYUK'un 7'nci maddesine bağlı olarak vergi mahkemelerinde dava açma süresi otuz gündür.

2 seri no.lu Tahsilat İşlemleri Gümrük Genel Tebliği'nin 9/4'üncü maddesine göre, tebliğ edilen gümrük vergilerine karşı, ilk derece mahkemesinde dava açılması tahsilât takibini durdurmaktadır. İlk derece mahkemesince yükümlü aleyhine verilen karara karşı itiraz veya temyize gidilmesi durumunda ise, yürütmeyi durdurma kararı verilmediği sürece, tahsilât işlemi durmamaktadır. Ancak, GK'nın 197/5'inci maddesine göre yükümlüsüne tebliğ edilen ek tahakkuk ve cezalar, açılan dava sonucunda mahkemece yükümlü aleyhine verilen kararın gümrük idaresine tebliğ edildiği tarihte tahsil edilebilir hale gelmektedir. Bu aşamada, ödeme süresi idarenin ya da yargı mercii kararının tebliğ edildiği tarihten itibaren yeniden başlamaktadır.

Vergi mahkemesinde görülen uyuşmazlığın idare lehine karara bağlanması halinde yükümlü tarafından kanun yollarına başvurulması mümkündür. Gümrük idaresi açısından ise, GTB Hukuk Müşavirliğinin 2012/1 sayılı Genelgesine bağlı olarak, tamamen veya kısmen Bakanlık aleyhine neticelenen davalarda, kanun yolu açık olan kararlar için kanun yollarına gidilmesi zorunludur.

2577 sayılı İYUK'un 45'inci maddesine göre, idare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde istinaf yoluna başvurulabilmektedir. Diğer taraftan, 2577 sayılı İYUK'un 46'ıncı maddesine göre, konusu yüz bin Türk lirasını aşan vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemler hakkında bölge idare mahkemelerinin verdikleri kararlar, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi Danıştay'da, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde temyiz edilebilmektedir.

Aynı kanunun 49'uncu maddesine göre temyiz incelemesi sonunda, Danıştay yükümlü açısından menfi manada; ya kararı hukuka uygun bularak aynen veya kararın gerekçesinde yer alan eksiklikleri değiştirerek ya da kararda yeniden yargılama yapılmasına ihtiyaç duyulmayan maddi hatalar ile düzeltilmesi mümkün eksiklik veya yanlışlıklar varsa kararı düzelterek onamaktadır. Veyahut temyiz incelemesi sonunda Danıştay yükümlü açısından müspet manada; görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması, hukuka aykırı karar verilmesi, usul hükümlerinin uygulanmasında kararı etkileyebilecek nitelikte hata veya eksikliklerin bulunması sebeplerinden dolayı incelenen kararı bozmaktadır.

2577 sayılı İYUK'un 50'inci maddesine göre, temyiz incelemesi sonucunda verilen karar, dosyayla birlikte kararı veren mercie gönderilmektedir. Bölge idare mahkemesi, Danıştay tarafından verilen bozma kararına uyabileceği gibi kararında ısrar da edebilmektedir. Bölge idare mahkemesi, bozmaya uymayarak kararında ısrar ederse, ısrar kararının temyizi hâlinde, talep, konusuna göre Danıştay İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurulunca incelenerek karara bağlanmaktadır. Danıştay İdari ve Vergi Dava Daireleri Kurulları kararlarına uyulması zorunludur.

İtiraz ve temyiz aşamasından ayrı olarak bir de “yargılamanın yenilenmesi” ve “kanun yararına bozma” olarak olağanüstü kanun yolları bulunmaktadır. Bunlara hangi şartlarda başvurulacağı 2577 sayılı İYUK 51 ve 53'üncü maddelerde belirtilmiştir.

Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin yukarıda belirtilen yargı sürecinin idare lehine sona ermesi sonucunda artık vergiler kesinleşmektedir. GK'nın 201'inci maddesine göre süresi içinde ödenmeyen kesinleşmiş gümrük vergileri hakkında 6183 sayılı Kanun hükümleri uygulanmaktadır. Ancak, söz konusu uyuşmazlığın yükümlü lehine yani idare aleyhine sonuçlanması durumunda vergiler kesinleşmemektedir. Bu durumda, 2577 sayılı İYUK'un 28'inci maddesine göre, idari yargı kararının idareye tebliğinden itibaren kararın otuz gün içinde idarece yerine getirilmesi gerekmektedir. Buna göre, 2 seri no.lu Tahsilat İşlemleri Gümrük Genel Tebliği'nin 42'nci maddesi

çerçevesinde, gümrük idarelerince tahsil edilen vergilerin veya para cezalarının geri verilmesi ilişkin mahkemelerce karar verilmesi halinde, GY'nin ek-78'indeki form ile müracaat edilmesi beklenilmeksizin ve GY'nin 500'üncü maddesinde belirtilen limitler dikkate alınmaksızın, ilgili mahkeme kararı gerekçe gösterilerek otuz gün içerisinde geri verme işlemleri sonuçlandırılmaktadır.



SONUÇ

Devletin toplumsal düzeni sağlayabilmesi ve üzerine düşen görevleri yerine getirmesi gerekmekte olup devletin bu görevleri yerine getirebilmesi için gelire ihtiyacı vardır. Devlet bu gelirleri vergiler ve diğer gelirler şeklinde toplamakta olup gümrük vergileri, devlet bütçesine katkıları yönüyle bakıldığında, ülkeler için daima kolay ve güvenilir bir gelir kaynağıdır. Diğer vergiler genellikle yurtiçinde geniş bir örgüt kurularak çok sayıda mükellefin izlenmesini ve denetlenmesini gerektirdiği halde dış ticarete alınan gümrük vergileri ülkeye mal giriş-çıkışlarının yapıldığı az sayıda kapıda, sınırlı sayıda mükellefin izlenmesiyle elde edilebilmektedir. Ayrıca, dış ticarete alınan gümrük vergileri ithalat esnasında alınabileceği gibi daha sonradan da ortaya çıkabilmektedir.

En basit tanımlamayla, “gümrük vergileri” terimi, dış ticarete konu olan eşyaya uygulanan ithalat ya da ihracat vergilerinin tümünü ifade etmekte olup “gümrük vergileri” ile “gümrük vergisi” ibareleri aynı manaya gelmemekte, “gümrük vergisi” gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihte yürürlükte olan gümrük tarifesinde yer alan oran ve esaslara göre hesaplanan tek bir vergiyi ifade etmekteyken; “gümrük vergileri” deyimini gümrük vergisi de dâhil olmak üzere, ithalat ve ihracat esnasında alınan tüm vergi ve mali yükleri barındırmaktadır.

Devletin topladığı toplam vergi gelirlerinin yaklaşık % 22’lik kısmı gümrük idarelerince dış ticarete alınan gümrük vergileri olup bunlar genel olarak, münhasıran Gümrük Vergisi, ithalatta alınan KDV, ithalatta alınan ÖTV, İlave Gümrük Vergisi, Tek Ve Maktu Vergi, Damga Vergisi, TEV, Anti-damping ve Anti-sübvansiyon Vergisi, Toplu Konut Fonu (Tarım Payı), DFİF, KKDF, Tütün Fonu, Ek Mali Yükümlülük, Çevre Katkı Payı, TRT Bandrolü ve Kültür Bakanlığı Kesintisi’dir. Belirtilen gümrük vergilerinden Kültür Fonu, Damga Vergisi ve DFİF; gümrük idarelerince takip ve tahsil edilmeyen gümrük vergileri olup belirtilen üç gümrük vergisi dışındaki diğer vergiler ise gümrük idarelerince takip ve tahsil edilen vergilerdir. Belirtilen üç gümrük vergisine ilişkin olarak ithalat esnasında, gümrük

idareleri bu vergilerin takip ve tahsilini yapmamakta, sadece ilgili eşyaların serbest dolaşıma girişinde bu gümrük vergilerinin beyanname tescil tarihinden önce ödenip ödenmediğini kontrol ederek buna ilişkin gerekli belgeleri yükümlüden talep etmektedir. Belirtilen ayırım uzlaşma konusu alacakların belirlenmesi açısından önem arz etmektedir.

Dış ticarete alınan gümrük vergilerine ilişkin dış ticaret işlemleri ile gümrük yükümlülükleri, kendi mevzuatı çerçevesinde değerlendirilmesi gereken kamu alacakları hariç, GK kapsamında yerine getirilmektedir. Bu çerçevede, gümrük vergilerinin GK'da vergilendirmeye ilişkin usul ve ilkeler kapsamında tahsil edildiği dikkate alındığında, GK'nın VUK gibi usul kanunu olduğu değerlendirilebilmektedir. Bu noktada, Türk Gümrük Sisteminde ki vergilendirme süreci, VUK kapsamında Türk Vergi Hukukunda uygulanan vergilendirme sürecinden farklıdır.

Gümrük mevzuatında gümrük vergilerine ilişkin olarak "tarh" ifadesinin yer almaması ve bunun yerine "tahakkuk" terimi kullanılması göz önünde bulundurulduğunda, yükümlünün beyanı esas alınarak tespit edilecek gümrük vergileri açısından, "tahakkuk" terimi hem vergilerin idarece hesaplanmasını, hem de hesaplanan bu vergilerin ödenecek aşamaya gelmesini ifade etmek üzere kullanılmaktadır. Bu aşamada, gümrük mevzuatında tarh işlemi için gerekli unsurlar olan gümrük kıymeti yani verginin matrahı ile gümrük tarifesi yani vergi oranına ilişkin ayrıntılı düzenlemelere ve kurallara yer verilmiştir. Ancak, sonradan yapılan denetim ve kontroller neticesinde bulunan vergi farkları açısından "tahakkuk" yalnızca hesaplama aşamasına denk gelmekte, vergilerin tahsil edilebilir aşamaya gelmesi için ise "tahakkukun kesinleşmesi" gerekmektedir. Dolayısıyla, GK'da "tahakkuk" kavramı esasen Vergi Hukukundaki "tarh" kavramı yerine kullanıldığı için; Vergi Hukukundaki "tahakkuk" yerine de "tahakkukun kesinleşmesi" kavramı kullanılmaktadır. Sonuç olarak, gümrük mevzuatında "tarh" terimi yerine "tahakkuk" terimi benimsendiğinden Vergi Usul Kanunu'nda yer alan tarh-tebliğ-tahakkuk-tahsilat sıralaması gümrük vergileri için söz konusu olmamakta, gümrük vergileri için

vergileendirme süreci “tahakkuk-tebliğ-tahakkukun kesinleşmesi-tahsilat” sırasıyla ilerlemektedir.

Diğer taraftan, yapılan denetlemeler sonucunda alınması gereken gümrük vergilerinin hiç alınmadığı veya alınması gerekenden noksan alındığının tespit edilmesi halinde, bulunan vergi farkları “ek tahakkuk” olarak nitelendirilmektedir. Söz konusu ek tahakkukların farklı şekillerde ortaya çıkabilmesi mümkün olup ek tahakkuklar, cari işlem diye ifade edilebilen yükümlü tarafından eşyanın çekilmek istenmesi aşamasında, yani eşyanın gümrüklü sahadan çıkarılarak yükümlüye tesliminden önce veya eşyanın gümrüklü sahadan çıkarılmasından yani tesliminden sonra yapılan denetim sonucunda ek tahakkuklar ortaya çıkabilmektedir. Eşyanın tesliminden sonra ek tahakkuk çıkmasına neden olan üç tür denetim şekli olup bunlar; “Basitleştirilmiş Usul Kapsamında Kontrol”, “İkinci Kontrol” ve “Sonradan Kontrol” dır.

Bununla birlikte, ek tahakkukların ortaya çıkartılması kapsamında yükümlüye tebliğ edilen vergilerin hesaplanması işleminin niteliği bir “ek tarhiyat” olmakla birlikte, gümrük mevzuatında tarh terimi kullanılmadığından söz konusu işlemler “ek tahakkuk” olarak isimlendirilmektedir. Diğer bir ifadeyle, “ek tahakkuk” ifadesinin her ne kadar kelime olarak farklı olsa dahi nitelik açısından “ek tarhiyat” olarak kabul edilebileceği ifade edilebilmektedir.

Ortaya çıkartılan ek tahakkuklarla birlikte, dış ticaret işlemlerinin yapılmasında belirlenen kurallara göre işlemlerin yapılmamasından kaynaklı, işlemlerin tam ve doğru bir şekilde uygulanmasını teminen kanun koyucu cezai nitelikte bazı yaptırımlar ortaya koymuştur. Gümrük işlemleri münasebetiyle konusu suç teşkil eden fiillerin tespiti halinde ceza kanunları hükümleri çerçevesinde yapılan adli takibe ilişkin işlemlerden ayrı olarak, yapılan fiile ilişkin olarak kabahatler yani idari cezalar da söz konusu olabilmekte olup bu bağlamda, gümrük vergileriyle ilgili kabahatler ve bunlara uygulanacak yaptırımlar GK, Dış Ticaretin Düzenlenmesine Hakkında Kanun, KDV Kanunu ve ÖTV Kanunu’nda düzenlenmiştir.

Çalışmamızın ilk bölümünde detaylıca anlatılan dış ticarete alınan gümrük vergileri ile çalışmamızın ikinci bölümünde bahsedilen gümrükte sonradan ortaya çıkan ek tahakkuk ve bunlara bağlı cezaların nasıl bulunduğu ile bu alacaklara ilişkin vergilendirme süreci gümrük uzlaşma müessesesi özelinde gümrük idaresinde ortaya çıkan ihtilafların çözüm yöntemlerinin değerlendirilmesi açısından önemlidir. Bu itibarla, çalışmamızın son bölümünde, sonradan ortaya çıkan ek tahakkuklar ve bunlardan kaynaklanan idari para cezalarıyla ilgili doğan uyuşmazlıkların çözümüne ilişkin uzlaşma kavramı ve müessesesi detaylı olmak üzere bütün alternatif çözüm yöntemlerine ilişkin değerlendirmeler yapılmıştır.

İdarece tahakkuk ettirilip yükümlüsüne tebliğ edilen vergi ve idari para cezalarıyla ilgili olarak yükümlü tarafından yapılabilecek iki seçenek bulunmakta olup bunlar, ya yükümlünün GK uyarınca uzlaşma sürecine girmesi ya da yine GK uyarınca itiraz sürecini işletmesidir. Gümrük uyuşmazlıklarında yükümlü tarafından doğrudan idari yargıya başvurulması mümkün olmayıp yükümlü tarafından idare nezdinde itiraz yolu tüketilmeksizin dava açılması “idari merci tecavüzü” niteliğinde olup bu durumda, mahkeme tarafından itiraz dilekçesinin görevli idare merciine tevdiine karar verilmektedir. Diğer taraftan, yükümlü tarafından önce uzlaşma hakkının seçilmesi sonradan itiraz hakkının kullanılmasına engel olmamakla birlikte, tam tersi bir durumda, yani önce itiraz hakkının kullanılması durumunda yükümlü artık uzlaşma hakkını kullanamamaktadır. Son aşamada, itiraz başvurusunun yükümlü aleyhine neticelenmesi halinde ise, yükümlü artık uyuşmazlığını idari yargı yolu ile çözmek üzere vergi mahkemelerine gidebilmektedir.

Uyuşmazlığa ilişkin idari çözüm yöntemlerinden biri olarak GK 244’üncü maddesine dayanılarak hazırlanan Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, 31/08/2011 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiş olup uzlaşma müessesesi, diğer idari çözüm yollarına karşı yükümlünün iradesine bağlı ve tercih edebilir bir mekanizma olup başvurulabilecek alternatif bir çözüm yolu olarak uygulamada yerini almıştır.

Uzlaşma kurumu sayesinde, vergi uyuşmazlıkları hızla çözülmekte, yükümlü ile idare arasında hukuki barış sağlanmakta, kamu alacağının değer kaybetmeden mümkün olduğunca çabuk hazineye intikali sağlanmakta, mükellefin yargı yoluna gitmesi durumunda yükleneceği dava masrafları, avukatlık vekâletleri ve benzeri giderler ile duruşmalara katılması durumunda harcayacağı emek ve vakit kaybının da önüne geçilmekte, yargının iş yükü hafifleyerek yargının tıkanması engellenmekte, idare kaybedebileceği ihtimali olan davalar ile ilgili masraflardan tasarruf etmektedir. Özetle bu müessese, hem mükellef hem de idare açısından faydalı birçok fonksiyonu yerine getirmektedir.

Diğer taraftan, gerek gümrük mevzuatı içerisinde yer alan gümrük uzlaşması kurumunun yeni uygulanmaya başlanması gerekse gümrük vergilendirme sürecinin kendine has yapısı uygulamada çözüm gerektirir yeni sorunlar ortaya çıkarmakla birlikte uzlaşma uygulamasının devletin vergilendirme yetkisinin pazarlık konusu yapıldığı, vergi adaletinin zedelendiği, mükelleflere ödün verildiği, verginin yasallığı ilkesine ve vergilemede eşitlik ilkesine aykırı olduğu, uzlaşma komisyonlarının yetkilerinin bir sınırı olmadığı, uzlaşmanın bir tür indirim mekanizmasına dönüştüğü, uzlaşmanın vergi inceleme sonuçlarının etkisizliğine ve vergi yargısının fonksiyonunun azalmasına yol açtığı v.b. şeklinde ki uzun zamandır yapılan tartışmalar da tekrar gündeme gelmiştir. Ancak uzlaşma taraflarının karşılıklı elde ettikleri avantajlar nedeniyle, belirttiğimiz olumsuz eleştirilerin ve tartışmalı konuların yine karşılıklı olarak çok da dikkate alınmadığı sonucu ortaya çıkmaktadır.

Uygulama ve etki çevresi yönüyle daha dar ve basit kapsamlı olan gümrük uzlaşma uygulaması yeni olmasından dolayı birçok eksikliğe sahip olmakla birlikte genel olarak değerlendirildiğinde gerek idare açısından gerekse mükellefler açısından beklenen bir uygulama olmuştur. Ancak uzlaşma kurumuna getirilen genel olumsuz eleştiriler ve genel eksikliklerden ayrı olarak mevcut gümrük uzlaşma kurumu uygulamasında çözüm bekleyen bazı sorunlar bulunmaktadır.

Çözümlemesi gereken bir husus, alacağın kaçakçılık suçlarına ilişkin olmasından dolayı uzlaşma talebinin reddedilmesi durumudur. Oysa, uzlaşma başvurusuna konu alacaklara ilişkin uzlaşma süreci idari bir süreç olup yükümlünün uzlaşma talebinin kabul edilmemesine sebep olan kaçakçılık iddiasından kaynaklı süreç ise adli yargıya konu farklı bir süreçtir. Çalışmamızın ilgili kısmında detaylıca anlatıldığı üzere, en baştan itibaren ortaya atılan ve uzlaşma taleplerinin reddedilmesine sebep olan kaçakçılık iddiasında isabetsiz olduğunun ortaya çıkması durumunda uzlaşma talebinin red gerekçesi ortadan kalkmakla birlikte alacağına ilişkin artık itiraz başvurusu yapılmış olmasından ötürü uzlaşma talebinin bu sefer başka bir sebeple reddedilmesi sonucu ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla, alacağın kaçakçılık suçlarına ilişkin olması iddiasıyla yükümlüye hakkı olan uzlaşma hakkı verilememiş olup bu husus “hukuk devleti” ve “masumiyet karinesi” ilkesine aykırı bir durumdur.

Bu hususta çözüm olarak, uzlaşma talebinin değerlendirilmesi için alacağın kaçakçılık suçlarına ilişkin adli sürecinin sonucu beklenerek sonuca göre uzlaşma talebinin değerlendirilmesi düşünülebilir. Ancak anılan adli sürecin yargı aşamasında çok uzun süreceği gerçeği de dikkate alındığında hem yükümlü açısından bekleyen ek tahakkuklar için 6183 sayılı Kanun kapsamında faiz işleyeceği hem de idare açısından bitmeyen bir iş yükü ortaya çıkartacağı düşünüldüğünde belirtilen öneri çözüm getiremeyecektir.

Diğer taraftan, alacağın doğmasına neden olan fiilin GK kapsamında yapılan idari işleminden ayrı olarak 5607 sayılı Kanun kapsamı fiiller dahil adli konuda işlem görmesi hususunda takdir yetkisi idare amirinde bulunmaktadır. Fiilin boyutuna göre idare amiri konunun ayrıca kaçakçılıkla ilgili olduğunu veya olmadığını değerlendirmektedir. Keza, aynı fiille ilgili farklı idare amirlerince konu hakkında farklı değerlendirmeler de yapılabilmektedir. Bu itibarla, yükümlünün uzlaşma talebinin reddedilmesine sebep olan kaçakçılık suçlarına ilişkin olması iddiası, idare amirlerince yükümlüler veya olaylar hakkında farklı tasarrufla bulunulabilmesi yönüyle hakkaniyete aykırı olabilecektir.

Bu noktadan hareketle, alacağın kaçakçılık suçlarına ilişkin olması iddiasıyla yükümlüye uzlaşma hakkı tanınmamasında yaşanan hak kayıplarının ortadan kaldırılması hususunda çözüm olarak, alacakla ilgili GK kapsamında ilerleyen idari süreçle ve kaçakçılık iddiasından kaynaklı adli sürecin farklı süreçler olduğu, kaçakçılık suçlarına ilişkin olması iddiasının, adli mercilerce başlatılan soruşturma hali hariç, idare amirlerince farklı tasarrufta bulunularak ortaya çıkabildiği, uzlaşma talebinin kabulü sonrasında 5607 sayılı Kanuna göre cezaya hükmedilmesi halinde uzlaşmanın iptal edilerek GY 579'uncu madde çerçevesinde işlem yapılarak ilk başta yapılması gereken uzlaşma talebinin reddi sonucuna daha sonradan ulaşılabilirdiği ve suçluluğu mahkeme kararıyla sabit oluncaya kadar kimsenin suçlu sayılamayacağı "masumiyet karinesi" ilkesinin varlığı dikkate alındığında uzlaşma talebinin kabul edilmesinin GUY'un 6'ncı maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarına ilişkin olması şartı kaldırılabilir. Böyle bir durumda yükümlüler arasında eşitsizlik olmayacak ve kimse hak kaybına uğramayacaktır.

Ayrıca, vergilendirme yetkisinin yasama organı üzerinde bir organ olarak yürütme organı tarafından bir yönetmelikle kullanılıyor görüntüsü veren uzlaşma uygulamasında, yukarıda detaylıca belirtilen eleştiriler de dikkate alınarak, komisyon yetkileri sınırlarının mevzuat ile daha net bir şekilde ortaya konması, uzlaşma görüşmelerinde uzlaşılabilir ek tahakkuk ve cezaların ne kadarlık kısmının kaldırılabilirliğinin veya vergi aslında uzlaşılamayacağına yasa ile düzenlemesi uygun olacaktır. Yine mevcut kanunların verginin yasallığı ilkesi, vergilemede adalet ve eşitlik ilkeleri de göz önünde bulundurularak ve yükümlülerin devlete olan güven duygularını sarsmayacak bir şekilde yeniden düzenlenmesi faydalı olacaktır.

Sonuç olarak uzlaşma, vergilendirmeye ilgili başta idare ile mükellef olmak üzere bütün kesimlerin çıkarlarına hizmet eden, taraflara karşılıklı olarak avantaj sağlayan bir kurumdur. Bu nedenle, uzlaşma kurumunu kaldırmaktan ziyade eleştiri getirilen hususlar dikkate alınarak anayasal ilke ve kurallara uygun şekilde ve ayrıntılı olarak gözden geçirilmelidir. Diğer yandan, çalışmamızda detaylıca aktarılan genel ve teknik konularda ki eksikliklerle birlikte mevcut gümrük uzlaşma kurumunda çözüm

bekleyen en önemli husus, uzlaşma başvurusuna konu alacağın kaçakçılık suçlarına ilişkin olmasından dolayı uzlaşma talebinin reddedilmesi olup bu sebeple yükümlüler arasında eşitsizlikler oluşmakta ve bazı kişiler hak kaybına uğramaktadır. Bu itibarla belirtilen konuda, yükümlüler arasında eşitsizlik oluşmaması ve hak kayıplarının önüne geçilmesi için gerekli yasal düzenlemelerin en kısa sürede yapılması gerektiği düşünülmekle birlikte gümrük uzlaşma müessesesinin geç kalınmasına rağmen şimdilik ihtiyaca cevap verdiği, karşılaşılan eksikliklerin uygulamanın tecrübe kazanarak oturmasıyla zamanla tamamlanacağı değerlendirilmektedir.



KAYNAKÇA

YARARLANILAN KİTAPLAR

- Akdoğan, Abdurrahman: **Kamu Maliyesi**, 16. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2014.
- Akdoğan, Hasan: **Gümrük ve Dış Ticaret-2 (Uygulamalar-Makaleler)**, Ankara, Ata Ofset Matbaacılık, 2014.
- Aksoy, Şerafettin: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 6. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2010.
- Atar, Yavuz: **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, Konya, Mimoza Yayınları, 2004.
- Bilican, Nazım ve Gökçelik, Cahit ve Topcuoğlu, Gülsen: **Açıklamalı 5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu**, Ankara, Ayrıntı Basımevi, 2007.
- Bilici, Nurettin: **Türk Vergi Sistemi**, 34. Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi, 2014.
- Bilici, Nurettin: **Vergi Hukuku**, 34. Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi, 2014.
- Candan, Turgut: **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, İstanbul, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006.
- Ceyhan, Sami ve Atay, Hakan: **Açıklamalı-İçtihatlı 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu**, Ankara, Yolsuzlukla Mücadele Derneği Y., 2008.
- Çelik, Binnur: **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, İstanbul, Kültür Yayınları, 2002.
- Edizdoğan, Nihat: **Kamu Maliyesi**, 10. Baskı, Bursa, Ekin Kitabevi, 2008.
- Ercan, Tayfun: **Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2012.
- Gerçek, Adnan : **Türk Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2006.

- Gökçelik, Cahit: **Gümrük ve Dış Ticaret Uygulamaları**, İstanbul, Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirliği ve Den. Yayınları, 2009.
- Gözler, Kemal: **Hukuka Giriş**, 9. Baskı, Bursa, Ekin Kitabevi, 2012.
- Gözler, Kemal: **İdare Hukuku Cilt: I**, Bursa, Ekin Kitabevi, 2003.
- Gözübüyük, Şeref: **Yönetmelik Yargı**, Ankara, Turhan Yayınevi, 2009.
- Gözübüyük, Şeref ve Tan, Turgut : **İdare Hukuku Cilt: 1**, Ankara, Turhan Yayınevi, 2003.
- Gözübüyük, Şeref ve Tan, Turgut : **İdare Hukuku Cilt: 2**, Ankara, Turhan Yayınevi, 2003.
- Güneş, Gülsen: **Verginin Yasallığı İlkesi**, İstanbul, On İki Levha Yayınlar, 2008.
- Kaneti, Selim: **Vergi Hukuku**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989.
- Karakoç, Yusuf: **Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2007.
- Karakoç, Yusuf: **Genel Vergi Hukuku**, 4. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınevi, 2007.
- Kılıç, Kaptan: **Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları, Gümrük Kabahatleri ve Uygulanması**, Ankara, Grafiker Ofset, Kasım, 2009.
- Kılıç, Kaptan: **Yeni Gümrük Kanunu Değişikliğine Göre Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları Gümrük Kabahatleri ve Uygulanması (5911 Sayılı Kanunla Değişik 4458 Sayılı Gümrük Kanunu, Kabahatler Kanunu, İYUK ve Danıştay Kararları Işığında) Açıklamalı-İçtihatlı**, Ankara, Türkiye Gümrük Müşavirleri Dernekleri İcra Kurulu Yayını, Kasım, 2009.
- Kırbaş, Sadık: **Vergi Hukuku**, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2004.
- Kızılot, Şükrü ve Kızılot, Zuhul: **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 23. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2014.

- Kızılot, Şükrü ve Taş,
Metin: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5. Baskı, Ankara,
Yaklaşım Yayıncılık, 2013.
- Kızılot, Şükrü; Şenyüz,
Doğan; Taş, Metin ve
Dönmez, Recai: **Vergi Hukuku**, 3. Bası, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2008.
- Oktar, S.Ateş: **Vergi Hukuku**, 10. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2014.
- Öncel, Mualla;
Kumrulu, Ahmet ve
Çağan, Nami: **Vergi Hukuku**, 23. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2014.
- Öz, Ersan: **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara,
Gazi Kitabevi, 2004.
- Saygılıoğlu, Nevzat ve
Gerçek, Adnan: **Dış Ticaret ve Gümrük Kurallar, İşlemler ve Vergileme**,
Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2007.
- Selen, Ufuk: **Gümrük İşlemleri**, Bursa, Ekin Kitabevi, 2007.
- Soysal, Cahit;
Uysal, Osman ve
Atabinici, Murat: **Gümrük ve Dış Ticaret Terimleri Sözlüğü**, İstanbul, Gümrük
Müfettişleri Derneği, 1999.
- Şenyüz, Doğan: **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, 2. Baskı, Ankara, Yaklaşım
Yayıncılık, 1997.
- Şenyüz, Doğan: **Vergi Ceza Hukuku**, Bursa, Ekin Kitabevi, 2005.
- Tuay, Elif ve Güvenç,
İnci: **Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı**, Gelir İdaresi
Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 51,
2007.
- Tuncer, Selahattin: **Gümrükler ve Gümrük Vergileri (Teori-Uygulama)**, Ankara,
Yaklaşım Yayıncılık, 2001.
- Uluatam, Özhan: **Kamu Maliyesi**, 13. Baskı, Ankara, İmaj Yayınevi, 2014.

Uzun, Fatih: **125 Soruda Gümrük Mevzuatında Para Cezaları**, İstanbul, Dünya Kitabevi, 2015.

Yerci, Cahit: **Gümrük Mevzuatı Dahil Tüm Yönleri İle İthalatta KDV**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2005.

YARARLANILAN MAKALELER

Acar, İbrahim Attila ve Merter, Mehmet Emin: “Türkiye’ de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, **Maliye Dergisi**, Sayı 147, 2004.

Alptürk, Ercan: “Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu ile Destekleme Ve Fiyat İstikrar Fonunun Özellikleri”, **e-Yaklaşım Dergisi**, Sayı 23, Haziran 2005, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com>, 1 Mayıs 2015.

Armağan, Ramazan: “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi Ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme”, **Maliye Dergisi**, Sayı 153, 2007.

Armağan, Ramazan: “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme”, **Maliye Dergisi**, Sayı 156, 2009.

Aydın, Selman: “4458 Sayılı Gümrük Kanunu'na Göre Gümrük Para Cezalarında İdari İtiraz Yolu ve Görevli Yargı Yeri”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 91, 2000.

Başaran Yavaşlar, Funda: “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma”, **Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt 25 Sayı 2, 2008.

Baunsgaard, Thomas and Keen, Michael: “Tax Revenue and (or?) Trade Liberalization”, (Çevrimiçi) <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2005/wp05112.pdf>, 5 Mayıs 2015.

Baykara, Bekir: “Vergi Tarh İşleminin Hukuki Analizi”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 7, Şubat 2004.

Bozkurt, Cevdet: “Değişen Gümrük Mevzuatı Karşısında KKDF Uygulamalarının Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 207, Mart 2010.

- Bozkurt, Nevzat: “İthalat Sürecinde Tahsil Edilen Ek Mali Yüklerin Hukuksal Anlamı”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 107, Eylül-Ekim 2011.
- Bulut, Mustafa Kemal: ”Gümrük Vergisine Eş Etkili Vergi ve Mali Yüklerine Gümrük Vergisi Tanımı Kapsamında Değerlendirilmesi”, (Çevrimiçi) <http://www.maliyeokulu.org.tr>, 5 Mayıs 2015.
- Ceyhan, Sami ve Göktaş, Serkan: “Mülga Kaçakçılık Fiillerinin, Gümrük Kanununda Düzenlenmesinin Hukuki Sonuçları”, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, Cilt 2 Sayı 3, 2014, s. 50.
- Çetinkaya, Oğuz: “Vergi Hukukunda Uzlaşma”, (Çevrimiçi) <http://www.cetinkaya.av.tr>, 1 Mayıs 2015.
- Doğrusöz, Bumin: “Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıt ve Pişmanlıkla Beyan”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 58, 2002.
- Dönmez, Recai: “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarına Hukuk ve İktisat Teorisi Açısından Yaklaşım”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 91, 2000.
- Durgut, Feyzullah: “Vergi ve Cezalarda Uzlaşma”, **Maliye Ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı 490, Haziran 2007.
- Dündar, Mustafa: “Vergi Usul Kanunu’nun 359. Maddesi Kapsamına Giren Tarhiyatların Dava Konusu Edilmesi Ve Yargı Organınca Mükellef Lehine Karar Verilmesi Halinde Mükelleflere Uzlaşma Hakkı Verilmeli Midir?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 114, 2002.
- Ekinci, A. Celaleddin: “Usul Hukuku Açısından Gümrük Kanunu ve Vergi Usul Kanunu’nun Analizi”, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, Cilt 3 Sayı 5, 2015.
- Ela, Hatice; Kelecioğlu, M. Aykut: “Vergi Cezaları ve Uzlaşma”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran 2000 eki.
- Erdem, Tahir: “Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma”, **TÜRMOB Yayınları**, Sayı 311, Haziran 2007.

- Erol, Ahmet: “Uzlaşma Komisyonlarının Tutarsal Uzlaşma Sınırı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 179, 2007.
- Güleç, Göksel: “Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu ve Gümrük Kanununun Cezalarının Karşılaştırılmasında Kasıt Unsurunun Önemi”, **Gümrük Dergisi**, Sayı 47, Ocak 2004.
- Güner, Sedat: “Dampinge Karşı Vergi Uygulamasına Bir Bakış”, **Gümrük Dünyası Dergisi**, Sayı 49, 2006.
- Hamer, David: “A Dynamic Reconstruction of the Presumption of Innocence”, **Oxford Journal of Legal Studies**, Vol. 31, No. 2, 2011, (Çevrimiçi) <http://ojls.oxfordjournals.org>, 1 Temmuz 2015.
- İlhan, Gökalp: “Vergi Ödemeyi Etkileyen Ekonomik Faktörler”, **Akademik Bakış Dergisi**, Sayı 12, 2007.
- Kaneti, Selim: “Türk Kamu Maliyesinin Anayasal Temelleri (I)”, **İktisat ve Maliye Dergisi**, Sayı: 8, 1989.
- Karadağ, Neslihan Coşkun ve Organ, İbrahim: “Gümrük Uzlaşması Ve Vergi Usul Kanunu’ndaki Uzlaşma Kurumu İle Karşılaştırılmalı Olarak Değerlendirilmesi”, **Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi**, 2014, Cilt: 7 - Sayı: 1, 2014.
- Karadiş, Yücel: “Gümrük Vergileri, İtiraz ve İdari Yargıya Başvuru”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 157, 2006.
- Karakoç, Yusuf: “Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 12 Özel Sayı, 2010.
- Korkusuz, Mehmet: “Vergi Sistemimizde Uzlaşma Müessesesi ve Bugünkü Durumu Üzerine Bir Değerlendirme”, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com>, 1 Mayıs 2015.
- Köprü, M. Fatih: “Gümrük Vergi Ve Cezalarında Uzlaşma”, (Çevrimiçi) <http://www.vergidegundem.com>, 5 Mayıs 2015.
- Küçükaya, Mehmet ve Sarısu, Gökçe: “Vergi İhtilaflarında Uzlaşmanın Vergiselliği”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 185, Mayıs 2008.

- Öztürk, İbrahim Halil: “Gümrük Vergileri Kavramı ve Gümrük Kanunundaki İdari İtiraz Müessesesi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 103, Temmuz 2012.
- Saban, Nihal: “Vergi Suçlarında Affı Anayasa İle Sorunsallaştırmak”, (Çevrimiçi) http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg18/SABAN.PDF, 1 Temmuz 2015.
- Saygılıoğlu, Nevzat: “Gümrük Vergisi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 127, Temmuz 2003.
- Tecim, Burak Alihan: “Uzlaşma Nedir, Mükellef ve İdareye Ne Gibi Faydaları Vardır”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı 28, Kasım 2005.
- Tuncer, Selahattin: “Finansal Kesim Üzerindeki Mali Yük KKDF: Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 174, Haziran 2007.
- Tuncer, Selahattin: “İthalde Gümrük Vergisi Dışında Alınan Vergi, Resim Ve Fonlar”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 96, 2000.
- Tüyen, Zeki: “Para Cezalarında İkramiye Alınmalı mı?”, **Gümrük Araştırmaları ve Eğitim Dergisi Divan**, Sayı 11, 2009.
- Yağan, Haldun: “Gümrük Vergi Hukukunda Yeni Bir Müessese: Uzlaşma”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:275, (Çevrimiçi) <http://www.vergisorunlari.com.tr>, 26 Mart 2015.
- Yerci, Cahit: “Dış Ticarete Ödenen Vergiler Ve Bu Vergilerin Gelir Ya Da Kurumlar Vergisi Matrahına Etkisi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:249, Haziran 2009.
- Yereli, Ayşe Necef: “Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Süreçlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Uzlaşma Komisyonlarının Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi”, **Ege Akademik Bakış**, Cilt 8, Sayı 2, 2008.
- Yılmaz, Elif: “Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği Ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 13, Sayı 1-2, 2009.

YARARLANILAN DİĞER KAYNAKLAR

- Ardıç, Mehtap: **Gümrük Vergilerinin Tahsili Ve Geri Verilmesi/Kaldırılması Sisteminin Türk Vergi Hukuku Ve AB Mevzuatı Çerçevesinde Karşılaştırmalı İncelenmesi, Sorunların Tespiti ve Çözüm Önerileri**, (Uzmanlık Tezi), Gümrük Müsteşarlığı, Ankara, 2011.
- Çelikkaya, Ali: **Türk Gümrük Kanunu'nun Vergilemeye İlişkin Hükümlerinin Değerlendirilmesi**, Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi SBE, Eskişehir, 2001.
- Eksilmez, Hava: **İthalatta Gümrük Muafiyetlerinin Hukuki, İktisadi, Mali Ve Sosyal Etkilerinin Analizi**, Gazi Üniversitesi SBE, Ankara, 2010.
- Kızılay, Fatma Sultan: **Gümrük Vergilerinin Tahsilat Süreci, Yaşanan Sorunlar Ve Bir Çözüm Önerisi Olarak Uzlaşma Müesseseleri**, (Uzmanlık Tezi), Gümrük Müsteşarlığı, Ankara, 2011.
- Nas, Adil: **Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu**, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi SBE, İstanbul, 2008.
- <http://www.danistay.gov.tr>
- <http://www.gib.gov.tr>
- <http://www.gtb.gov.tr>
- <http://www.igmd.org>
- <http://www.tdk.gov.tr>
- <http://www2.tbmm.gov.tr>