

GÜMRÜK VERGİSİ VE BUNDAN KAYNAKLANAN UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ VE YARGISAL ALANDA ÇÖZÜM YOLLARI

ÖZET

Gümrük vergisinin kendisine has yapısından kaynaklanan farklılıklar nedeni ile bu vergi ve vergiye ilişkin yaptırımların uygulanması sırasında karşılaşılan uyuşmazlıkların çözümünde, başta Vergi Usul Kanunu olmak üzere diğer vergi uyuşmazlıklarına nazaran önemli farklılıklar bulunmaktadır. Bu makalede, gümrük vergilerine ilişkin genel bilgilerin aktarılmasının akabinde, gümrük uyuşmazlıklarının kendisine özgü niteliği de dikkate alınarak, uyuşmazlıkların uzlaşma ve itiraz yolları ile idari aşama da çözümlenmesi ele alınacaktır.

GİRİŞ

Vergi, temel şekliyle, kamu harcamalarının karşılanması maksadıyla, devletin egemenlik yetkisi ile kamu otoritesini kullanarak, gerçek veya tüzel kişilerden tahsil ettiği para şeklinde tanımlanabilir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere, verginin temelinde yatan en önemli etken egemenlik yetkisidir. Verginin egemenlik gücüne göre alınmasının doğal sonucu ise, onun zora dayanılarak ve kanunla alınacak olmasındandır. Vergilerin geçmiş yüzyılların aksine yalnızca para ile alınması da verginin aynı bir edim değil parasal bir edim olduğunun somut göstergesidir.

Vergi, kamunun yerine getirdiği belirli bir hizmetin karşılığı olarak alınmamaktadır. Yani kamu hizmetlerinden yararlanma karşılığı alınan algı ile vergi arasında doğrudan bir ilişki bulunmamaktadır. Bu bakımdan vergi karşılıksızdır denilmektedir. Ancak verginin söz konusu karşılıksız olma niteliğini, verginin hiç karşılığı olmadığı şeklinde anlamak da doğru değildir. Çünkü verginin toplumsal mal ve hizmetlerin gerektirmiş olduğu ihtiyaçların karşılanması amacıyla alındığı düşünülecek olursa, vergide kuşkusuz dolaylı bir karşılığın olduğu kabulü gerekmektedir.¹

Vergilerinin kanuna dayanması, bu vergilerin parlamento faaliyeti çerçevesinde düzenlenmiş olmasını beraberinde getirmektedir. Ancak ülkemizde vergilerinin konulması, kaldırılması ve vergi oranlarının değiştirilmesi ile ilgili birtakım yetkiler yine yasaların yetkilendirmesiyle Bakanlar Kurulu'na da devredilebilmektedir.² Vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince 'vergiler kanunla kurulur ve kanunla kaldırılır' denilmektedir. Bu husus aynı zamanda Anayasanın da bir gereğidir. Fakat, kanun yapma sürecinin uzun zaman alması ve hayatın dinamikliği göz önüne alındığında, kanuna aykırı olmamak ve sınırlı olmak şartıyla vergi kanunlarında bazı değişiklikler yapma yetkisi yürütme organına bırakılabilmektedir. Nitekim T.C. Anayasası'nın Vergi Ödevi başlığı altındaki 73. Maddesinde 'vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı aşağı sınırlar içerisinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna bırakılabilir' şeklinde hüküm bulunmaktadır. Anayasal düzenleme ışığında gümrük mevzuatı da Bakanlar Kurulunu, ilgili Bakanlığı ve Müsteşarlığını, gümrük vergileri, tarifeleri,

¹ MUTLUER, M. Kamil- ÖNER, Erdoğan- KESİK, Ahmet, Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları 185 Hukuk 11, 1.Baskı İSTANBUL Ekim 2007, syf: 216,217

² SEYİDOĞLU, Halil, Uluslararası İktisat, Güzem Yayınları No:9, Geliştirilmiş 10.Baskı, İstanbul 1994, syf:353

antrepolar, beyanlar, ithalat, ihracat, muafiyet ve istisnalar gibi pek çok konuda geniş olarak yetkili kılmıştır.³

Devletin egemenlik gücüne dayanarak kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak amacıyla parasal bir karşılık olarak aldığı en önemli gelir kaynaklarından birini vergiler oluşturmaktadır. Vergiler ülke içerisinde yapılan faaliyetlerden alınabildiği gibi, uluslararası alanda yapılan ticaret üzerinden de alınabilmektedir. Dış ticaret üzerinden alınan en önemli vergi türleri arasında gümrük vergisi de yer almaktadır.⁴ Dış ticaret politikasının en eski ve en yaygın araçlarından birisi olan gümrük vergileri, ithal malların ülke sınırlarından girişi sırasında devletçe alınmaktadır.

Gümrük vergisi, gümrüğe tabi olan ticari eşyanın ülkeler arasında yer değiştirmesi sonucunda, ticari eşyanın değeri ya da miktarı üzerinden alınan bir vergi türü olarak tanımlanmaktadır. Gümrük vergilerinin başlıca amaçları devlet hazinesine gelir sağlamak ve yerli sanayiye dış rekabetten korumaktır. Uluslararası ticarete gümrük sınırların yapılan anlaşmalar sonucunda kaldırılması, ülkelerin gümrük vergilerinden elde etmiş oldukları mali katkıların, oransal payının azalmasına neden olmuş olsa da; dış ticaret politikası aracı olarak kullanılan gümrük vergileri, ülkelerin yurt içerisindeki sanayilerini, ülke çıkarlarının gerektirdiği biçimde koruma altına alınmasını sağlamaktadır.⁵

Globalleşmenin etkilerinin hızlı şekilde artması ve dünya da dış ticaret hacminin genişlemesine müteakip serbestleştirilmesi dahi gümrük vergisinin önemini azaltmamıştır. Aksine bu alanda yapılan Gümrük Birliği anlaşmaları karşısında daha da karmaşık hale gelen gümrük vergisi uygulamalarını, Avrupa Birliği normları ve Dünya Gümrük Örgütü çalışmaları ile paralel hale getirmek amacıyla mevzuatımızda yeni düzenlemeler yapılmış ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu ile uyum sağlanmaya çalışılmıştır.⁶

Kamu alacaklarının tahsilinin hukuki rejimi, özel hukuk alacaklarından farklılık göstermekte, kamu alacaklarının tahsili, özel hukuktan kaynaklı alacaklara göre daha güvenceli hale getirilmektedir. Tahsilat sürecinin genel ilkelerini belirleyen 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve tahsilat hukuku açısından özel hükümler getiren 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) ile prim alacakları yönünden 5510 sayılı Sosyal Güvenlik Kanunu gibi kanunlarda tahsilat imkanının güçlendirilmek istenildiği açıkça görülmektedir.⁷

Türk vergi hukukunda özel vergi kanunları şekle ve usule ilişkin konularda VUK da yer alan hükümlere tabidir. VUK un 2'nci maddesi ile 'gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler' bu kanun kapsamı dışına alınarak, bu vergi ve resimlerle ilgili olarak 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 242.maddesinde sayılan hükümlerin uygulanacağını belirtmektedir. Bu bakımdan Gümrük Kanunu (GK) gümrük işlemlerinden alınan vergi, resim ve diğer yükümlülükler bakımından hem genel hem de özel hükümler içeren kendine özgü kanun

³ Bknz. Gümrük Kanunu(GK) m: 4, 10, 15, 37/3, 106/4, 110/2-c, 139/2, 144/4, 150/4, 167(değişik ikinci fıkra: 18.06.2009-5911/37md.), 195/2 gibi.

⁴ KILINÇ, Selin- YURTSEVER, Hatice 'Gümrük Vergisi Uyuşmazlıklarının İdari Aşama da Çözüm Yolları', Uluslararası Hakemli Beşeri ve Akademik Bilimler Dergisi, Cilt 4, Sayı 12, Yıl 2015, Syf:1-26

⁵ SEYİDOĞLU, Halil, Uluslararası İktisat, Güzem Yayınları No:9, Geliştirilmiş 10.Baskı, İstanbul 1994, syf:353-355

⁶ KILINÇ, Selin-YURTSEVER, Hatice 'Gümrük Vergisi Uyuşmazlıklarının İdari Aşama da Çözüm Yolları', Uluslararası Hakemli Beşeri ve Akademik Bilimler Dergisi, Cilt 4, Sayı 12, Yıl 2015, Syf:1-26

⁷ BAHÇECİ, Barış, 'Türkiye'de Kamu Alacaklarının Müteselsil Sorumluluk Yoluyla Tahsili' AUHFD, 60 (3) 2011: 423-445

niteliğindedir. Ancak GK da yer alan hüküm ve düzenlemelerin bağımsız bir nitelik ihtiva etmeleri bu kanunun VUK, 5326 sayılı Kabahatler Kanunu ile 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda yer alan hüküm ve düzenlemelerle bağlantısı olmadığı anlamına da gelmemektedir.⁸

4458 sayılı GK nu içeriğinde gümrük vergilerinin tahsiline ilişkin hükümlere ayrıntılı olarak yer vermesi nedeniyle esas olarak bir vergi kanunu niteliğini haiz olmasının yanında, tüm gümrük işlemlerinin usul ve esaslarına yönelik asli unsurları da düzenlediği üzere aynı zaman da bir usul kanunu niteliği de taşımaktadır.⁹ Gümrük Kanunu'nun, sui generis yapıda olması ve genel-özel hükümlerin her ikisini de bünyesinde barındırması, gümrük vergilerinin ayrı bir uzmanlık alanı gerektiren bir vergi türü olduğunu da açıkça göstermektedir. Bu nedenle Gümrük vergisi uyuşmazlıkları, nitelikleri, çözüm yolları ve sonuçları bakımından diğer vergi uyuşmazlıklarından farklılık göstermektedir.

1.GÜMRÜK UYUŞMAZLIKLARI VE ÇÖZÜM YOLLARI

1.1.Genel Olarak Gümrük Uyuşmazlığı

Gümrük uyuşmazlığı, Gümrük idaresi ile yükümlü, vergi sorumlusu iştirakçi veya ceza muhatabı gibi taraflar arasında gümrük yükümlülükleri konusunda ortaya çıkan ve barışçıl yollarla çözümlenemeyen anlaşmazlıklar olarak tanımlanmaktadır. Bu anlaşmazlık, kimi zaman yükümlünün kişisel gümrük vergisi borcunun varlığı ve tutarı üzerinde, kimi zaman ise yükümlünün maddi ya da şekli yükümlülüklerini yerine getirmemesinden veya eksik yerine getirmesinden dolayı uygulanan idari müeyyidenin türü ve miktarı üzerinde olmaktadır. Gümrük uyuşmazlıkları temel olarak Gümrük Kanunu'nun uygulanmasından doğan fiillerden kaynaklanmakta ise de, bu uyuşmazlıklara Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun (AATUHK) na göre yapılan işlemlerden kaynaklanan uyuşmazlıklar ile gümrük alanında yapılan genel düzenleyici işlemlerden doğan uyuşmazlıklar da eklenebilmektedir.

Gümrük uyuşmazlıklarında iki taraf bulunmaktadır. Bunlardan ilki verginin aktif tarafı olan devlet ya da devlet tarafından kendisine yükümlülük koyma yetkisi devredilmiş olan gümrük idaresi; ikincisi ise verginin pasif tarafı olan yükümlü, sorumlu ya da ceza muhatabıdır.¹⁰

Gümrük vergileri eşya üzerinden alınan, bir nevi tahakkuk ve tahsilatı birlikte gerçekleşen bir vergi türü olduğundan, dolayısıyla vergilerin hesaplanmasında çıkacak uyuşmazlıklar, dahilde alınan vergiler gibi muhasebe kayıtları esas alınarak yapılan incelemelerde değil, eşyanın kıymet ve nitelik gibi unsurları üzerinde yoğunlaşmaktadır.¹¹

VUK'a tabi diğer vergilendirme türlerinden farklı vergilendirme sürecinin işlediği gümrük vergilerinde verginin tahakkuk ve kesinleşme süreci aynı zamanda gerçekleşmektedir. Gümrük muayene memurunun onay vermesi ile tahakkuk eden vergi, yükümlünün istemesi halinde ya derhal ödenmekte ya da gümrük işlem ve kullanımına ilişkin süre içerisinde ödenebilmektedir.

⁸ KARADAĞ, N. Coşkun – ORGAN, İbrahim, 'Gümrük Uzlaşması ve Vergi Usul Kanunu'ndaki Uzlaşma Kurumu ile Karşılaştırılmalı Olarak Değerlendirilmesi' Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, 2014, Cilt: 7, Sayı: 1, s. 370-396

⁹ ÇELİK, Cengiz, 'Gümrük Uzlaşma Müessesesi Uygulamasında Yasallık Sorunu' Mali Çözüm Dergisi, Temmuz-Ağustos 2016, syf:131-142

¹⁰ YÜCE, Mehmet-ÇELİKKAYA, Ali, 'Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları' Dora Basım, Yayın, Dağıtım 1.Baskı 2016 syf:171-172

¹¹ KILINÇ, Selin-YURTSEVER, Hatice 'Gümrük Vergisi Uyuşmazlıklarının İdari Aşama da Çözüm Yolları', Uluslararası Hakemli Beşeri ve Akademik Bilimler Dergisi, Cilt 4, Sayı 12, Yıl 2015, Syf:1-26

İlk durumda verginin tahakkuku ile tahsilatı aynı anda gerçekleşmekte, ikinci durumda ise tahakkuk ile tahsilat arasında zaman farkı oluşabilmektedir. Gümrük vergileri açısından değerlendirildiğinde birinci durumda; gümrük işlemleri sırasında eşya henüz gümrük denetiminde iken uyuşmazlık çıkması söz konusu olabilmekte, ikinci durumda ise gümrük işlemleri tamamlandıktan sonra uyuşmazlığa vücut verilebilmektedir. Gümrük uyuşmazlıkları hangi aşamada çıkacak olursa olsunlar her iki durumda da uyuşmazlıklar idari aşamada, idari aşamada çözüm bulunamadığı takdirde ise yargısal aşamada çözümlenebilmektedir.¹²

2. GÜMRÜK UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMLENMESİ

2.1. İdari Yargılama Usulü Kanununda Düzenlenen Zorunlu İdari Başvuru Müessesesinin İncelenmesi

Bir idari işleme dayanmayan, salt idari eylemlerden kaynaklanan zararların giderilmesi için idari yargıda açılacak tam yargı davaları İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK) 13.maddesinde şu şekilde düzenlenmektedir. ‘İdari eylemlerden hakları ihlal edilmiş olanların idari dava açmadan önce bu eylemleri yazılı bildirim üzerine veya başka suretle öğrendikleri tarihten itibaren 1 yıl ve her halde eylem tarihinden itibaren 5 yıl içinde ilgili idareye başvurarak haklarının yerine getirilmesini istemeleri gereklidir. Bu isteklerin tamamen veya kısmen reddi halinde, bu konudaki işlemin tebliğini izleyen günden itibaren veya istek hakkında 60 gün içinde cevap verilmediği takdirde bu sürenin bittiği tarihten itibaren, dava süresi içerisinde dava açılabilir.’

Görüldüğü gibi salt idari eylemden doğan zararların tazmini için açılacak Tam yargı davaları özel bir düzenlemeye tabi tutulmuştur. Salt bir idari eyleme karşı idareden ‘ön karar’ almadan doğrudan tam yargı davası açılması durumunda, idari yargı mercii, davayı ‘idari mercii tecavüzü’ yani ön karar alınmak suretiyle zorunlu idari başvuru yolu tüketilmediği gerekçesiyle dava dilekçesini, zararı verdiği iddia edilen ilgili idari makama tevdi eder.

İdari eylemler için var olan düzenlemeye benzer şekilde, 02.11. 2011 Tarih ve 659 sayılı Kanun Hükmünde Kararname’nin 12.maddesine göre artık idari işlemler dolayısıyla haklarının ihlal edildiğini iddia edenler de idareye başvurarak, uğramış oldukları zararların sulh yoluyla giderilmesini isteyebileceklerdir. Bu müesseseye ‘Sulh Başvurusu’ adı verilmektedir. Belli bir konuyu veya somut bir talebi içermeyen sulh başvuruları idari makamlarca reddedilmektedir. Diğer taraftan reddi gerektirmeyen başvurular ise ‘Hukuki Uyuşmazlık Değerlendirme Komisyonuna’ gönderilmektedir. Komisyon’un inceleme sonunda hazırlayacağı rapor karar vermeye yetkili mercilere sunulmaktadır.¹³

2.2. Gümrük Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları ve İzlenecek Usuller

Devlet ile mükellef arasındaki çıkar dengesini kurmayı esas alan vergi hukukunda vergilemeye ilişkin ortaya çıkan anlaşmazlıklar verginin tarafı olan mükellef/sorumlu/ceza muhatabı ile vergi idaresi arasında barışçıl yollarla çözümüne büyük önem verilmektedir. İşte vergi sorunlarının hukuki uyuşmazlık haline getirip yargı yoluna gidilmeden taraflarca çözüme kavuşturulmasına ‘vergi sorunlarının idari aşamada çözüm yolları’ denilmektedir. Vergi

¹² KARADAĞ, N. Coşkun – ORGAN, İbrahim, ‘Gümrük Uzlaşması ve Vergi Usul Kanunu’ndaki Uzlaşma Kurumu ile Karşılaştırılmalı Olarak Değerlendirilmesi’ Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, 2014, Cilt: 7, Sayı: 1, s. 370-396

¹³ NOHUTÇU, Ahmet İDARİ YARGI, Savaş Kitap ve Yayınevi Güncellenmiş 16.Baskı Ankara, 2016 syf:253-257

sorunlarının idari aşamada çözümlenememesi sonucu dava açma yoluna gidilmesi haline ise ‘vergi uyuşmazlıklarının yargısal alanda çözüm yolları’ denilmektedir.¹⁴

Gümrük uyuşmazlıklarının çözümlenmesindeki idari başvuru yolları sırasıyla, uzlaşma, itiraz ve üst makamlara başvuru şeklindeyken; yargısal çözüm yolları ise vergi mahkemesinde dava açmak şeklinde tezahür etmektedir.

2.3. Gümrük Uyuşmazlıklarının İdari Yoldan Çözülmesi

Yukarıda da belirtilmiş olan ve kendisine İYUK da düzenleme alanı bulan ‘zorunlu idari başvuru’ müessesesine paralel olarak, gümrük vergilerine yönelik uyuşmazlıkların da idari yollar tüketilmeden yargı yoluna başvurulması mümkün olmamaktadır. Zorunlu idari başvurular gerçekleştirilmeden yapılan yargısal başvurular ‘mercii tecavüzü’ engeline takılacak ve dava dilekçesi yargı organlarınca resen ilgili gümrük idaresine gönderilecektir. Bu sebeple gümrük uyuşmazlıklarında zorunlu idari başvuru yapılması, yargı yoluna başvurulmasının bir ön şartı olduğu kabul edilmekte ve vergi yükümlüsü gümrük idarelerine başvuru yapmadan yargı yolunu tercih edememektedir. G.K da yer alan bu düzenleme, gümrük vergisini diğer vergi kanunlarında izlenen usullerden ayıran en temel özellik olarak göze çarpmaktadır.

1615 sayılı Mülga G.K. da 79,84 ve 86. maddelerindeki düzenlemelerde zorunlu idari başvuruya ilişkin açık bir hüküm yer almakta iken, mevcut G.K nın 242’nci maddesinde yine benzer bir düzenleme bulunmaktadır. Ancak bu hüküm eski G.K. da ki hüküm kadar açık değildir. Dolayısıyla idari başvuru yolları kullanılmaksızın doğrudan yargıya yapılan başvurularda yargının yaklaşımının idareye göre farklı olabileceğini ileri süren görüşlere de yer verildiği görülmektedir.¹⁵ Her ne kadar farklı görüşler mevcut olsa da Danıştay’ın bu konuda tartışmaya mahal vermeyecek şekilde açık içtihatları yer almaktadır. Buna göre, idari itiraz yolları tüketilmeden sorumlu/yükümlülerin gümrük uyuşmazlıklarına ilişkin vergi mahkemelerinde dava açmaları mercii tecavüzü sayılarak dava dilekçesinin yetkili gümrük idarelerine gönderilmesi gerekmektedir.¹⁶ Bu hüküm, usul ekonomisi ilkesi ile birlikte düşünüldüğünde yargı organlarının iş yükünün azaltılması ve uyuşmazlıkların daha hızlı şekilde sonuçlanması bakımından doğru ve yerinde bir karar olmaktadır.

2.3.1. Gümrük Vergi ve Cezalarında Uzlaşma Kurumu

Türk vergi hukuk sisteminde uzlaşma kurumu, 19.02.1963 tarihli 205 sayılı yasanın 22. Maddesi ile 213 sayılı VUK a eklenen maddelerde düzenlenmiştir. Uzlaşma müessesesi VUK kapsamına giren ve 50 yılı aşkın süredir uygulanan ve uyuşmazlıkların çözümünde önemli bir role sahip olan bir kurumdur.

Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler VUK un 2.maddesi ile kapsam dışına alınmış olmakla birlikte, 4458 sayılı GK nın 242. Maddesi hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle gümrük idareleri tarafından tahsil edilen mali yükümlülüklerle ilgili uyuşmazlıklarda VUK Ek 1 ve devamı maddelerinde düzenlenen uyuşmazlıklara ilişkin

¹⁴ YÜCE, Mehmet-ÇELİKKAYA, Ali, ‘Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları’ Dora Basım, Yayın, Dağıtım 1.Baskı 2016 syf:172

¹⁵ ERCAN, Tayfun, ‘Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları’ Adalet Yayınevi Birinci Baskı, Ankara 2012 syf:198

¹⁶ ‘İtiraz üzerine verilmiş kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem mevcut olmadığından merci tecavüzü nedeniyle davanın reddine’. Danıştay 7. Daire. E.No,1996/1730, K.No, 1997/317, Danıştay Dergisi (Sayı 94,1998), syf:446-448 ‘ – YÜCE, Mehmet-ÇELİKKAYA, Ali, ‘Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları’ Dora Basım, Yayın, Dağıtım 1.Baskı 2016 syf:175

hükümler uygulanmamaktadır. Gümrük mevzuatı kapsamında tahakkuk eden vergi ve ceza kararlarına karşı uzlaşmaya başvuru için gerekli yasal düzenleme 6111 sayılı yasanın 137.maddesi ile 4458 sayılı GK'nın 244'ncü maddesi değiştirilerek yapılmıştır. Düzenlemeye ilişkin esaslar ise 31.08.2011 tarihinde yürürlüğe giren Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği (GUY) ile belirlenmiştir. 6111 sayılı yasa ile gümrük mevzuatında alınan uzlaşma ile; kişi ve kurumların haklarının korunmasının temini, yargı organlarının yükünün hafifletilmesi ve vergi alacaklarının ivedi şekilde hazineye intikalinin sağlanması amaçlanmıştır.¹⁷

Yükümlü tarafından yapılan beyan ile gümrük idaresince yapılan denetleme, muayene ve kontrol sonucunda belirlenen farklılıklarla ilgili tebliğ edilen gümrük vergileri alacakları ve GK ile diğer kanunlarda yer verilen cezalar hakkında, yükümlü ya da ceza muhatabı tarafından bu eksiklik ya da aykırılıkların kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da kanun hükümlerini hatalı yorumlamaktan kaynaklandığının ya da yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılıklarının olduğunun ileri sürülmesi hallerinde gümrük idaresi, yükümlüler ya da cezanın muhatabı ile uzlaşabilir.

2.3.2. Başvurunun Şekli ve Süresi

Uzlaşma süreci, GUY 10'uncu maddesinde de belirtildiği üzere mükellef tarafından bir dilekçeyle Gümrük idaresinin uzlaşmaya yetkili komisyonlarının sekretarya hizmetlerini yürütmekle görevli birimine uzlaşma talebi ile başvurulması suretiyle başlamaktadır. Dilekçe taahhütlü posta ile gönderilebilir. GK'nın 244'ncü ve GUY'un 11'nci maddesinde 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 15 günlük itiraz süresi içerisinde yapılması gerekmektedir.

Uzlaşmaya ilişkin talepler, uzlaşma komisyonunun sekretarya hizmetlerini yürüten birimi tarafından öncelikle ve ivedilikle usul yönünden incelenir. GUY 13'ncü maddesinde sayıldığı şekliyle, yapılan incelemede sırasıyla, başvuru sahibinin başvuruda bulunma yetkisini haiz olup olmadığı, başvurunun süresi içinde yapılıp yapılmadığı, alacağın uzlaşma kapsamına girip girmediği ve uzlaşmanın komisyonun yetkisi içinde bulunup bulunmadığı hususları değerlendirilecektir. 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 bulunmuş olması ve usule ilişkin eksikliklerin giderilebilir nitelikte olması halinde 3 iş günü ek süre verilebilmektedir. Verilen sürelerin sonunda ise eksikliklerin giderilmemesi durumunda talep reddedilmektedir.

GUY 13'ncü maddesinin 3'ncü fıkrası ve devamında ise şu hükümler yer almaktadır. Uzlaşma talebi ile gümrük idarelerine yapılan başvuruların, gümrük idaresi tarafından ret olunmasına ilişkin idari işlem itiraz veya yargı yoluna açık olup genelleme göre dava konusu edilebilecektir. GK'nın 18/06/2009 tarihinde mülga edilen ve 13/02/2011 tarihinde yeniden düzenlenen 244'ncü maddesi ve GUY'un uzlaşma talebinin sonuçları başlıklı 14'ncü maddesi uyarınca, uzlaşma talebinde bulunulması halinde itiraz veya dava açma sürelerinin kendiliğinden duracağı belirtilmektedir. Buna göre, uzlaşmanın vaki olmaması veya temin

¹⁷ KARADAĞ, N. Coşkun – ORGAN, İbrahim, 'Gümrük Uzlaşması ve Vergi Usul Kanunu'ndaki Uzlaşma Kurumu ile Karşılaştırılmalı Olarak Değerlendirilmesi' Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, 2014, Cilt: 7, Sayı: 1, s. 370-396

edilememesi halinde süreler kaldıkları yerden işlemeye başlayacaktır. Ancak itiraz veya dava açma süresinin bitiş tarihine 3 günden az bir sürenin kalmış olması halinde süre resen 3 gün daha uzayacaktır.

2.3.3. Uzlaşma Komisyonlarının Yapısı, İşleyişi ve Yetkileri Üzerine Kısa Değerlendirme

Uzlaşma Yönetmeliğinde uzlaşma taleplerinin değerlendirilmesi için Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonları ile Merkezi Uzlaşma Komisyonları kurulacağı açıkça belirtilmektedir. Yönetmelik 7'nci maddesinde komisyonların ne şekilde oluşturulacağı açıklığa kavuşturulmuştur. İkili bir ayırım yaparak inceleyecek olursak;

İlk olarak, 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 seçilecek olan bir başkan dahil üç üyeden oluşmaktadır. Bölge Müdürü veya belirleyeceği Müdür Yardımcısı komisyonlara başkanlık etmektedir.

İkinci olarak 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 dahil üç üyeden oluşur. Komisyonlara, Müsteşar veya görevlendireceği Müsteşar Yardımcısı veya Gümrükler Genel Müdürü başkanlık eder. Komisyonlar üyelerinin tamamının katılımıyla toplanmakta ve oy çokluğuyla karar almaktadırlar. Komisyon başkan ve üyelerinin herhangi bir nedenle görevlerinin başında bulunmamaları halinde, bunlara vekâlet edenler komisyonda görev yapmaktadırlar. Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüklerinde, aynı gün görüşülecek birden fazla uzlaşma talebinin tümü için bir uzlaşma komisyonu oluşturulmaktadır.

Uzlaşma Komisyonları, 10.000 TL'den az olan uzlaşma talepleri için toplanmamaktadır. Ancak, birden fazla yükümlünün başvurusunun 10.000 TL'yi aşması halinde, bu talepler tek bir Uzlaşma Komisyonu tarafından sonuçlandırılabilir. Bu Yönetmelik kapsamına giren başvurularda; konusu 500.000 TL'ye kadar olanlar (bu tutar dâhil) için Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonları, 500.000 TL'yi aşan tutarlar için ise Merkezi Uzlaşma Komisyonları yetkili kılınmaktadır.

Uzlaşmaya konu aynı nitelikteki alacakların birden fazla Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğüne bağlı Gümrük Müdürlüklerine ilişkin olması durumunda, uzlaşmaya ilişkin talepler, Merkezi Uzlaşma Komisyonlarının yetkisine giren alt tutarı aşmamak kaydıyla, uzlaşmaya esas alacak tutarının en çok olduğu Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğünde oluşturulacak uzlaşma komisyonu tarafından sonuçlandırılmaktadır.¹⁸

2.3.4. Uzlaşmanın Kapsamı ve Uzlaşma Konusuna Giren/Girmeyen Alacaklar

Uzlaşmanın kapsamı, hangi esaslar çerçevesinde talep edilip, gerçekleştirilebileceği de GUY da düzenlenmektedir. GUY 4'ncü maddesi gereğince, 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 kanunda ve ilgili diğer kanunlarda öngörülen cezalar, uzlaşma kapsamındadır. Dolayısıyla sadece gümrük idareleri

¹⁸ 27.08.2011-28038 Resmi Gazete, Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, 7'nci ve 8'nci maddeler.

tarafından tahakkuk ettirilen gümrük vergi alacakları değil, aynı zamanda gümrük idaresi tarafından tespit edilmeden önce mükellef tarafından bildirilen kıymet farklılıklarına istinaden düzenlenen gümrük vergi ve ceza kararları da uzlaşma kapsamında değerlendirilmektedir.¹⁹

GUY da uzlaşmaya konu olabilecek mali yükümlülükler ve para cezaların açık bir şekilde sayılmıştır. Dolayısıyla yükümlü ve vekili tarafından yapılan beyan ile gümrük idaresince yapılan tespit sonucunda belirlenen veya gümrük idaresince tespit edilmeden önce beyan sahibince bildirilen farklılıklara ilişkin tebliğ edilen gümrük vergileri alacakları ile kanunda ve ilgili diğer kanunlarda öngörülen cezaların tümünün uzlaşmayı ilgilendirdiğini görülmektedir. Bu bağlamda, uzlaşmaya konu alacaklara baktığımızda 'Giriş' bölümünde yer alan alacak tanım da yer aldığı üzere, gümrük vergileri ve para cezaları bu kapsama girmektedir. Söz konusu kavramlardan 'Gümrük Vergileri' ifadesi kapsamına ise; Gümrük Vergisi, İlave Gümrük Vergisi, Tek ve Maktu Vergi, Dampinge Karşı Vergi, Sübvansiyona Karşı Telafi Edici Vergi, Katma Değer Vergisi (KDV), Özel Tüketim Vergisi (ÖTV), Ek Mali Yükümlülük, Toplu Konut Fonu, Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu (KKDF), Tütün Fonu, Ek Fon, Çevre Katkı Payı, Telafi Edici Vergi (ihracat), Ticari olmayan eşya için; TRT Bandrol Ücreti girmektedir.

Uzlaşmaya konu para cezaları kapsamına; 4458 sayılı GK'nın 234, 235, 236, 237, 238, 239, 241'nci maddeleri, 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanununun 4'ncü maddesi, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 51'nci maddesi ile 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 16'ncı maddesinin girdiği görülmektedir. Bununla birlikte, gümrük idarelerince tahsil gereken alacaklar ile Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin yayımı tarihinden sonra yapılan düzenlemelerle getirilen alacaklarda uzlaşmaya konu olabilmektedir. Nitekim, uzlaşma talebi, yükümlüye tebliğ edilen alacakların tamamı için yapılabileceği gibi vergiler veya cezaların bir kısmı içinde yapılabilmektedir. Ayrıca şartlı muafiyet rejimlerine ilişkin hükümlerin ihlali sonucunda doğan alacağın tahsilinin yükümlüye tebliğinden itibaren 15 gün içinde, alacağı konu para cezaları uzlaşmaya konu edilebilir.²⁰

Buna karşılık, GUY'un 6'ncı maddesinde uzlaşmaya konu olamayacak alacaklar açıkça sayılmıştır. Gümrük vergilerinin matrahına giren ancak aslı gümrük idarelerince takip ve tahsil edilemeyen vergi ve benzeri mali yükler uzlaşmaya konu edilememektedir. Yönetmeliğin beşinci maddesinin ikinci fıkrası hükmü hariç olmak üzere, aynı tür vergi veya cezanın bir kısmı için uzlaşma talebinde bulunulamamaktadır. İlgili mevzuat uyarınca alacak tutarının kesin tahsilinin öngörülmediği ve teminata bağlandığı durumlar da uzlaşmaya konu edilememektedir. Ayrıca, alacağın 21.03.2007 tarihli ve 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 3'ncü maddesinde yer alan kaçakçılık suç ve kabahatlerine ilişkin olması halinde de uzlaşma talebinde bulunulamamaktadır.

2.3.5. Uzlaşma Görüşmeleri ve Uzlaşmaya Katılabilecekler

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 'Uzlaşma Görüşmelerinin Yapılması' başlıklı 16'ncı maddesinde de belirtildiği üzere, uzlaşma talebinin usulüne uygun yapıldığının anlaşılması üzerine, uzlaşma ile ilgili olarak yapılacak görüşmelere katılma hususu, düzenlenen uzlaşma davetiyesi ile en az 5 gün önceden yazıyla veya uzlaşma talebi dilekçesinde belirtilen e-posta adresine elektronik yolla 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümlerine göre, komisyon sekreteryası

¹⁹ KILINÇ, Selin-YURTSEVER, Hatice 'Gümrük Vergisi Uyuşmazlıklarının İdari Aşama da Çözüm Yolları', Uluslararası Hakemli Beşeri ve Akademik Bilimler Dergisi, Cilt 4, Sayı 12, Yıl 2015, Syf: 1-26

²⁰ BOZKURT, Cevdet, 'Gümrük Vergileri ve Para Cezaları İçin Uzlaşma Müessesesi' Mali Çözüm Dergisi, Kasım-Aralık 2011, syf:99-110

tarafından yükümlüye tebliğ edilmektedir. Yükümlünün istemesi halinde 5 günlük süreyle bağlı kalınmaksızın önceki bir tarih, uzlaşma günü olarak belirlenebilmektedir. Aynı yönetmeliğin 15'nci maddesinde de uzlaşma görüşmelerine katılabilecek kişiler sayılmaktadır. Buna göre, uzlaşma komisyonu görüşmelerine yükümlünün 'bizzat' katılması gerekmektedir. Bununla birlikte GK 5'nci maddesinde belirtilen temsilcisi, küçükler ve kısıtlılar adına ise bunları temsile yetkili olan kişilerinde uzlaşma görüşmelerine katılmaları mümkün kılınmaktadır. Yükümlü uzlaşma görüşmelerinde, varsa dolaylı temsile yetkili gümrük müşavirini bulundurabilir. Uzlaşmaya konu alacaklar yetkilendirilmiş gümrük müşavirleri tarafından yapılan işlemlere ilişkin olması halinde, bu müşavirler de uzlaşma görüşmelerinde bulundurulabilmektedirler.

Uzlaşma Komisyonlarında yükümlü ile birlikte ve yükümlü yanında uzlaşma görüşmelerine katılacak kişilere, GUY un 15'nci maddesinin 3'ncü fıkrası doğrultusunda sayı itibariyle sınırlandırma getirilmektedir. Bu kapsamda, uzlaşma komisyonlarına yükümlünün kendisi dahil, yükümlü ile birlikte katılabilecek kişi sayısı üçü geçemez, denilmektedir. Bundan da anlaşılacağı üzere, uzlaşma komisyonu toplantısında, bir yükümlü kendisiyle birlikte en fazla iki gerçek kişi ile uzlaşma görüşmelerine iştirak edebilecektir. Yine ikinci fıkrada belirtilen ve uzlaşma toplantılarında bulundurulmasında bir sakınca olmayan ve (dolaylı) temsile yetkili gümrük müşavirlerinin, uzlaşma komisyonu toplantısında görüşlerini açıklamak üzere katılabilecekleri, fakat uzlaşma ile ilgili tutanakları imzalayamayacaklarına ilişkin 4'ncü fıkrası mülga edilmiştir. Bu değişiklikle birlikte, uzlaşma komisyonu görüşmelerine yükümlünün veli ya da vasinin bizzat katılması esas olacak, yükümlünün toplantıya katılmaması halinde (doğrudan) temsilcisi veya vekaletnamede özel yetki verilmesi şartıyla gümrük müşaviri de yükümlü adına görüşmelere katılabilecek ve uzlaşma tutanaklarını imzalayabileceklerdir. Ayrıca, gümrük vergilerinin ödenmesinden yükümlü ile birlikte müteselsil ve müştereken sorumlu olduğu durumlarda uzlaşma başvurusunda bulunan ve görüşmelere kendisi ve/veya yükümlü ile birlikte katılan gümrük müşaviri de tutanakları imzalayabilecektir.²¹

Yönetmeliğin 'uzlaşma görüşmelerinin yapılması' başlıklı 16'ncı maddesi ile 17, 18, 19 ve 20'nci maddelerine ilişkin içerikleri özetlemek gerekirse; yükümlünün uzlaşma davetiyesinde belirtilen yer, gün ve saatte toplantıya katılması halinde uzlaşma görüşmelerine başlanılacaktır. Yapılan görüşme sonucunda uzlaşma sağlandığı takdirde uzlaşma komisyonu durumu düzenleyeceği bir tutanakla tespit edecek, uzlaşmanın temin edilemediği hallerde ise temin edilememe nedenlerini belirtmek suretiyle komisyon tarafından tutanak düzenlenecektir. Her iki halde de komisyon tarafından düzenlenecek tutanak üç nüsha olacaktır. Düzenlenen tutanağın bir nüshası yükümlüye verilecek, yükümlünün veya temsilcilerinin uzlaşma davetiyesine icabet etmemesi veya tutanağı almaktan imtina etmesi hallerinde ise tutanağın iki örneği, gereği yapılmak üzere ilgili başmüdürlüğe veya gümrük müdürlüğüne gönderilecektir. Tutanağın son kalan nüshası ise uzlaşma komisyonunda tutulan dosya da saklanacaktır. Yükümlünün uzlaşma davetiyesine icabet etmemesi veya tutanağı imzalamaktan imtina etmesi hallerinde kendisine ayrıca tebligat yapılmayacaktır.

Komisyon çalışmaları sırasında düzenlenen tutanakların bir kısmının yükümlü tarafından imzalanarak bir nüshasının yükümlüye verilmesi tebliğ hükmünde olacak, bu durumlarda yükümlüye ayrıca tebligat yapılmayacaktır. Uzlaşma komisyonlarınca uzlaşmanın vaki olması,

²¹ YÜCE, Mehmet-ÇELİKKAYA, Ali, 'Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları' Dora Basım, Yayın, Dağıtım 1.Baskı 2016 syf: 193

vaki olmaması veya uzlaşmanın temin edilememesine ilişkin hususların tutanağa geçirilmesi ile yetinilmekte; tutanaklara geçirilen kararların gerekçesi ayrıca belirtilememektedir²². Gerekçe gösterilmesinin en temel amacı, ilgili bilgi ve belgelerin isabetle takdir edildiğinin ve tüm karar veyahut tutanakların geçerli ve yasal dayanağa uygun şekilde hazırlandığının tespiti. Komisyon tutanaklarının gerekçelerinin ayrıca açıklanmayacağı belirtilmiş olması, kararın aydınlatılması, keyfi uygulamaları doğurması ve tarafları karara ilişkin tatmin fonksiyonlarının ortadan kaldırılacağı anlamına gelmesi yönünden eleştirilmesi gereken bir düzenleme olarak karşımıza çıkmaktadır. Nitekim gerekçesi açıklanmamış uzlaşma tutanakları nedeniyle komisyon, benzer durumlarda, aynı veya benzer mükelleflere karşı dahi uzlaşma yönünden farklı kararlar verebilecektir. Bu durum idarenin keyfi uygulamalarına vücut verebilecek olması yönünden oldukça sakıncalıdır.

Diğer taraftan, komisyonun uzlaşma sonucuna yönelik gerekçeli kararını yazması, komisyonun gelecekte vereceği kararlar açısından emsal teşkil edecek nitelikte olacak ve zaman içerisinde bu kararların hukuki güvenlik ilkesi ile orantılı olarak hem komisyonu hem de mükellefleri bağlayıcı kurallara dönüşmesi açısından faydalı olacaktır. Böylelikle uzlaşma görüşmeleri açısından 'standart sağlanarak', uzlaşmamadan kaynaklı yargı yoluna başvurma oranı da önemli ölçüde azaltacaktır.

Söz konusu tutanağın düzenlenmesini müteakip 'Ek Tahakkuk ve Kesinleşmiş Vergi Borcu Takip Programı/Ceza Kararları ve Kesinleşmiş Vergi Borcu Takip Programı'nda alacağın statüsü 'Uzlaşıldı' veya 'Uzlaşmadı' olarak seçilecek ve işlem kapatılacaktır.²³ Uzlaşmamaması durumunda uzlaşma talebiyle duran itiraz ve dava açma süreleri de kaldığı yerden tekrar işlemeye başlayacaktır.

2.3.6.Uzlaşma Görüşmelerinin Ertelenmesi ve Uzlaşma İşlemlerinin Süresi

GUY nin 17'nci maddesinde uzlaşma görüşmelerinin ertelenmesine ilişkin hükümler yer almaktadır. Bu kapsamda, belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra komisyonun o gün toplanamayacağının anlaşılması halinde yeni bir uzlaşma günü belirlenerek yükümlüye bildirilir. Yükümlü tarafından makul gerekçelerle katılım sağlanamayacağının toplantı başlamadan önce komisyona bildirilmesi şartıyla ve bir defaya mahsus olmak üzere toplantı, yükümlüye daha sonradan bildirilecek bir tarihe ertelenebilecektir. Yönetmeliğin lafzın da belirtilen 'toplantı başlamadan önce' ifadesi istenildiği takdirde oldukça geniş yorumlanabilecek ve uygulama da birtakım sorunlara neden olabilecek bir ifade olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle uzlaşma görüşmelerinin ertelenmesi talebinde bulunan tarafın bu süreyi 'iyi niyet ve dürüstlük kuralları' çerçevesinde ayarlaması ve uzlaşma görüşmelerinden en az bir veya iki iş günü öncesine kadar bildirmesi gerektiği kanaatindeyim.

GUY nin 18'nci maddesinde (Resmi Gazete-1/9/2012-28398) yapılan değişiklik sonucunda; '7'nci maddenin yedinci fıkrası hükmü hariç olmak üzere, yükümlünün uzlaşma talebinin, dilekçenin ilgili Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü uzlaşma komisyonu kayıtlarına girdiği tarihten itibaren azami 45 gün içinde sonuçlandırılması esastır. Ancak, 17'nci maddesinin üçüncü fıkrasında belirtilen nedenlere bağlı olarak belirtilen süre aşılabılır. Bu durumda, söz

²² BOZKURT, Cevdet, 'Gümrük Vergileri ve Para Cezaları İçin Uzlaşma Müessesesi' Mali Çözüm Dergisi, Kasım-Aralık 2011, syf:99-110

²³ Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, Dördüncü Bölüm, Uzlaşma Görüşmelerinin Yapılması başlıklı m.16/9.

konusu inceleme ve araştırmanın tamamlanmasına kadar komisyon çalışmalarına devam eder' denilmek suretiyle eski düzenlemede var olan 30 günlük süre artık 45 güne çıkarılmıştır.

2.3.7. Uzlaşmanın Sonuçları ve Uzlaşmanın Kesinliği

Uzlaşmanın sonuçları ve uzlaşma müessesesinin kararların kesin ve gizli olması, Yönetmeliğin 21-24'ncü maddeleri arasında düzenlenmektedir. Bu kapsamda, uzlaşma vaki olduğu takdirde gümrük uzlaşma komisyonlarının düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği ilgili gümrük müdürlüğünce derhal yerine getirilecektir. Uzlaşma tutanağının ilgili gümrük idaresine intikali üzerine, tahakkuk ve tebliğ edilmiş olan gümrük vergileri ve/veya kesilen para cezaları uzlaşılan tutarlara göre düzeltilenecektir. Üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar dâhil olmak üzere, bu Yönetmelik kapsamında oluşturulan komisyonların tüm çalışmaları ve işlemleri hakkında yükümlü veya cezanın muhatabı ya da idare tarafından dava açılmaz, hiçbir mercie şikayet veya itirazda bulunulamaz, herhangi bir idari inceleme, araştırma ve soruşturmaya konu edilemez, geri verme ve kaldırma talebinde bulunulamaz, denilmektedir. Uzlaşılan alacakla ilgili olarak 5607 sayılı Kanuna göre daha sonra cezaya hükmedilmesi halinde Gümrük Yönetmeliğinin 579 uncu maddesine göre işlem yapılacaktır.²⁴

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 14'üncü maddede belirtilen esaslar çerçevesinde itiraz/dava yoluna gidebilmektedir. İtiraz ve dava yoluna ilişkin hususlar gümrük mevzuatında belirtilen genel hükümlere tabidir. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi hallerinde, aynı alacaklar için yeniden uzlaşma talebinde bulunulamamaktadır. Uzlaşma konusu yapılan alacaklar, uzlaşma gerçekleştiği takdirde, uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren genel usullere göre bir ay içinde ödenecektir. Uzlaşılan vergilerin ilgili olduğu gümrük beyannamelerinin tescil tarihinden itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için, uzlaşılan tutar üzerinden 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı AATUHK hükümlerine göre belirlenen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanacaktır.

2.3.8. İtiraz ve Uzlaşma Hakkının Aynı Anda Kullanılmaması ve Teminatlı İşlemler

GUY un 25'nci maddesinde düzenleme alanı bulan hüküm ile 'Yükümlü, kendisine tebliğ edilen alacaklar için Kanunun 242'nci maddesinde düzenlenen itiraz hakkı ile 244'üncü maddesinde düzenlenen uzlaşma hakkını aynı anda kullanamaz. Uzlaşmaya konu edilen alacaklar, uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde Kanunun 242'nci maddesi çerçevesinde itiraza konu olabilir. Ancak, itiraza konu edilmiş alacaklar için uzlaşma talebinde bulunulamaz' denilmektedir. 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

²⁴ 07.10.2009 Resmi Gazete Sayısı: 27369 (Mükerrer) Gümrük Yönetmeliği ONUNCU KİTAP Cezalar, BİRİNCİ KISIM, Genel Hükümler, Ceza koyan çeşitli kanunlara göre takibat yapılması MADDE 579 – (1) Bir fiilin hem Kanunun hem de kaçakçılıkla mücadele veya diğer ceza koyan kanunların kapsamına girebilecek olması durumunda, idare amiri soruşturarak olay dolayısıyla, aynı zamanda diğer kanunlara göre (Değişik ibare: RG-23/5/2011-27942) işlem yapılarak yapılmayacağını tespit eder. (2) (Değişik: RG-15/5/2013-28648) 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.

uzlaşmanın vaki olması halinde, uzlaşılan tutar teminattan mahsup edilir. Uzlaşılan tutarın yükümlü tarafından nakden ödenmesi halinde ise teminat iade edilir, denilmektedir. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde ise genel hükümlere göre işlem yapılacaktır.

3. Gümrük Uyuşmazlıklarının Çözümünde İtiraz Yolu

İtiraz müessesesi, Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinde açık şekilde düzenlenmektedir. Buna göre, yükümlüler kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz edebilmektedirler. Buna göre, gümrük vergilerini eğer Gümrük Müdürlüğü tahakkuk ettirmiş ve tebliğ etmiş ise üst makam Gümrük Bölge Müdürlüğü olmaktadır. Eğer itiraza konu olan kararı ilk elden alan idare Gümrük Baş Müdürlüğü ise, üst makam Gümrük ve Ticaret Bakanlığı olmaktadır. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nca ilk elden alınan kararlarda ise daha üst bir makam olmadığından on beş gün içerisinde yine aynı makama itiraz edilmektedir.²⁵ İdareye intikal eden itirazlar, idare tarafından otuz gün içinde karara bağlanarak ilgili kişiye tebliğ edilecektir. Süresi içerisinde yapılmayan itiraz başvuruları reddedilecektir. Çünkü itiraz müessesesinde belirtilen süreler 'hak düşürücü' niteliğe haizlerdir.

Diğer bir konu ise, itirazın süresi içerisinde fakat ilgili makam yerine bir başka makama yapılması durumudur. İtiraz dilekçelerinin otuz günlük yasal süresi içerisinde fakat yanlış makama verilmesi halinde, itiraz süresinde yapılmış sayılacak ve itiraz dilekçesi idare tarafından resen yetkili makama gönderilecektir. İtirazın reddi kararlarına karşı ise işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı mercilerine başvurulabilmektedir. Böylece tarh edilen vergilere karşı idari yollardan bir sonuç alamayan mükellef, aleyhine olan kararın kendisine tebliğ edildiğini izleyen günden itibaren 30 gün içerisinde vergi mahkemesinde dava açma yoluna gidebilecektir.²⁶

Diğer taraftan, mükelleflerin uzlaşma yoluna başvurulmuş olmakla birlikte gerçekleştirilen uzlaşma toplantısında uzlaşmanın vaki olmaması halinde Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesine göre, kendilerine tebliğ edilen vergi ve ceza kararlarına karşı da idari itiraz yoluna başvurma hakları bulunmaktadır. Bu halde uzlaşma başvurusu ile duran idari itiraz süresi, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın ilgisine tebliğinden itibaren yeniden işlemeye başlayacaktır. Ancak idari itiraz süresinin bitimine 3 günden az süre kalmış olması halinde bu süre 3 gün daha uzatılacaktır. Yukarıda da belirttiğimiz üzere, GUY un 25'nci maddesinde düzenleme alanı bulan hüküm ile 'Yükümlü, kendisine tebliğ edilen alacaklar için Kanunun 242'nci maddesinde düzenlenen itiraz hakkı ile 244'üncü maddesinde düzenlenen uzlaşma hakkını aynı anda kullanamaz. Uzlaşmaya konu edilen alacaklar, uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde Kanunun 242'nci maddesi çerçevesinde itiraza konu olabilir. Ancak, itiraza konu edilmiş alacaklar için uzlaşma talebinde bulunulamaz' denilmektedir.

3.1.Gümrük Vergisine İtirazın Konusu

1615 sayılı eski Gümrük Kanunu'nda hangi konulara itiraz edilebileceğine ilişkin hükümler açıkça ve sınırlı sayı da (numerous clausus) sayılmıştır. 1615 sayılı yasa da itiraz sebeplerinin

²⁵ KILINÇ, Selin-YURTSEVER, Hatice 'Gümrük Vergisi Uyuşmazlıklarının İdari Aşama da Çözüm Yolları', Uluslararası Hakemli Beşeri ve Akademik Bilimler Dergisi, Cilt 4, Sayı 12, Yıl 2015, Syf:1-26

²⁶ YÜCE, Mehmet-ÇELİKKAYA, Ali, 'Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları' Dora Basım, Yayın, Dağıtım 1.Baskı 2016 syf:176

tek tek maddeler halinde sayılmış olmasına karşın, 4458 sayılı GK da itiraz nedenlerinin maddeler halinde sayılmak yerine daha geniş kapsamlı olarak 'itirazlar' başlığı altında toplanması yerinde ve isabetli bir düzenleme olmuştur. Eski düzenleme, uygulama da birtakım olumsuzluklara sebep olmuş ve aslında Gümrük Kanunu kapsamında değerlendirilmesi gereken uyuşmazlıkların sırf sınırlı sayı da düzenlenen maddeler arasında yer almamasından kaynaklı olarak adli yargı mahkemelerinde konu edilmesi sonucunu doğurmuştur. Yeni düzenlemeyle, ayrı bir uzmanlık ve farklı yargılama usulü gerektiren uyuşmazlıkların bu konularda yeterli bilgi ve deneyimi olmayan adli yargı hakimleri tarafından neticelendirilecek olmasının uygulama da doğuracağı aksaklıkların da önüne geçilmiş olduğu kanaatindeyim.

4458 sayılı GK ya göre gümrük vergilerine itiraz nedenlerini dört farklı başlık şeklinde incelemek mümkündür. Bu ayrıma göre; konu, matrah ve tarife nedeniyle itiraz sebepleri ile diğer itiraz sebepleri şeklinde bir görünüm ortaya çıkmaktadır. Konu nedeniyle itiraz sebepleri, eşyanın nitelik ve mahiyetinin belirlenmesinde hata yapılması veya eşyaların gümrük vergisinden istisna tutan kanun hükümlerinin hiç uygulanmaması ya da yanlış uygulanması durumlarında yapılan itirazlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Matrah nedeniyle itirazlar ise, verginin hesaplanmasına esas teşkil eden ve matrahın veya miktarın tespit edilmesi sırasında yapılan hatalara ilişkin yapılan itirazlardır. Tarife nedeniyle itirazlar, dış ticaret işlemlerinde eşyalar, bilinen ticari isimleri ile değil, Dünya Gümrük Örgütü tarafından düzenlenmiş olan ve tüm üye ülkelerce kullanılan rakamlarla sınıflandırılmış kodlarla ifade edilmektedir. Gümrük vergileri ise yürürlükte olan gümrük tarifesi esas alınmak suretiyle belirlendiğinden, eşyanın bulunduğu pozisyonun karşılığında gösterilen vergi oranından başkaca bir oran kullanılarak verginin hesaplanmış olması da yükümlüler tarafından itiraza konu edilen diğer bir başlıktır. Son olarak ise diğer itiraz sebepleri olarak genelleme yapılan, Uluslararası antlaşmaların hiç uygulanmaması ya da hatalı uygulanması ya da eşyanın menşeinin belirlenmesinde hata yapılmış olması gibi sebepler olarak karşımıza çıkmaktadır.²⁷

3.2. İtiraz Dilekçesinde Bulunması Gereken Hususlar ve Dilekçenin Verileceği Makamlar

İtiraz dilekçesinde bulunması gereken hususlar şu şekilde sayılmaktadır: itirazın konusu ve sebebi, itirazın dayanağı delillere ilişkin bilgi ve belgeler, itiraza konu idari işlemin yazılı bildirim tarihi, gümrük vergileri ve para cezalarında itiraz edilen miktar, itiraz edilen kararı veren idarenin neresi olduğu ve itiraz edenin adı, unvanı, adresi, vergi/T.C. kimlik numarası, varsa vekil ya da temsilcisine ilişkin bilgiler ve itiraz dilekçesinin tarihi yer almaktadır.²⁸. İtirazın, dilekçenin idarenin kayıtlarına intikal ettiği tarihte mi, yoksa postaya verildiği tarihte mi yapılmış sayılacağı hususuna Gümrük Yönetmeliği ile açıklık getirilmiştir. 585'nci maddenin dördüncü fıkrasına göre: Bu Yönetmelik uyarınca yapılacak itirazların süresi içerisinde olup olmadığının tespitinde; taahhütlü olarak posta yolu ile yapılacak itirazlarda, itiraz dilekçesinin postaya verildiği tarih, posta yolu ile veya doğrudan ilgili gümrük idaresine yapılacak itirazlarda ise itiraz dilekçesinin itirazın yapıldığı gümrük idaresinin kaydına giriş tarihinin dikkate alınacağı belirtilmiştir. Bu şekilde dilekçenin postaya verilmiş tarihini değil, kayıtlara geçiş tarihinin esas alınacağını belirten düzenleme sayesinde itirazların bu nedenle süre yönünden reddedilmeyeceği de hüküm altına alınmış olmaktadır. Böylece yükümlülerin

²⁷ KILINÇ, Selin-YURTSEVER, Hatice 'Gümrük Vergisi Uyuşmazlıklarının İdari Aşama da Çözüm Yolları', Uluslararası Hakemli Beşeri ve Akademik Bilimler Dergisi, Cilt 4, Sayı 12, Yıl 2015, Syf:1-26

²⁸ KILINÇ, Selin-YURTSEVER, Hatice 'Gümrük Vergisi Uyuşmazlıklarının İdari Aşama da Çözüm Yolları', Uluslararası Hakemli Beşeri ve Akademik Bilimler Dergisi, Cilt 4, Sayı 12, Yıl 2015, Syf:1-26

posta ile yapacakları itirazlarda süre yönünden hesaplama da hak kaybına uğramamaları için normal değil, taahhütlü posta yolunu tercih etmeleri faydalı olacaktır.²⁹

3.3. İtirazın Karara Bağlanması

Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinin ikinci fıkrası ile Gümrük Yönetmeliği'nin 586'ncı maddesinde itirazın karara bağlanmasına ilişkin hükümler yer almaktadır. Buna göre; İdareye intikal eden itirazlar otuz gün içinde karara bağlanarak ilgili kişiye tebliğ edilir, denilmektedir. Ayrıca, itirazlar, anlaşmazlığa konu beyanname ve sair her türlü belge ile eşyadan alınacak örnek, örnek alınması mümkün olmayan 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 edilecektir. Otuz gün içerisinde karar alınmadığı durumlarda Kanunun 6'ncı maddesinin ikinci fıkrası uygulanmaktadır. Gümrük idareleri tarafından bu sürelerle uyulması mümkün değilse; belirtilen sürelerin aşılabileceği yine aynı madde hükmünde belirtilmektedir. Bu durumda söz konusu idareler, sürenin dolmasından önce başvuru sahibine süre aşımını haklı kılan gerekçeler ile talep hakkında karar vermek için gerekli gördükleri süreyi de belirterek bilgi vermektedirler. (GK, m.6/2)

Kanunda kararın süresi geçtikten sonra verilmesi ve tebliğ olduğu tarihte idari dava açma süresinin dolmuş olması halinde, yeni bir idari dava açma süresinin işleyip işlemeyeceği hakkında Gümrük Kanunu ve Yönetmeliği'nde herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu kapsam da idari yargının genel hükümleri çerçevesinde işlem yapılması gerekecektir. İYUK m.10/1-2'ye göre; 'İlgililer, haklarında idari davaya konu olabilecek bir işlem veya eylemin yapılması için idari makamlara başvurabilirler. Altmış gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır. 'İlgililer altmış günün bittiği tarihten itibaren dava açma süresi içinde, konusuna göre Danıştay'a, idare ve vergi mahkemelerine dava açabilirler. Altmış günlük süre içinde idarece verilen cevap kesin değilse ilgili bu cevabı isteminin reddi sayarak dava açabileceği gibi, kesin cevabı da bekleyebilir. Bu takdirde dava açma süresi işlemez. Ancak, bekleme süresi başvuru tarihinden itibaren altı ayı geçemez. Dava açılmaması veya davanın süreden reddi hallerinde, altmış günlük sürenin bitmesinden sonra yetkili idari makamlarca cevap verilirse, cevabın tebliğinden itibaren altmış gün içinde dava açabilirler' denilmektedir. Bu nedenle, itiraza ilişkin kararın süresi geçtikten sonra verilmesi ve tebliğ olduğu tarihte idari dava açma süresinin dolmuş olması halinde, tebliğ olunan cevabın yeni bir dava açma süresi başlatacağının kabul edilmesi de gerekmektedir.

Gümrük kanununda açıklığa kavuşturulmamış bir diğer husus ise, cevap verme süresi içerisinde idare tarafından itiraza cevap verilmediği takdirde, bunu başvurunun reddi kabul edip, bekleme süresi geçtikten sonra dava açılıp açılmayacağı hususunda görülmektedir. Bu kapsam da Yüce-Çelikkaya, 'Gümrük Kanunu'nda itiraz yollarının, itirazın şeklinin ve itirazın şartlarının özel olarak düzenlenmiş olması nedeniyle İYUK un ilgili hükümlerinin Gümrük Kanunu bakımından uygulanması mümkün değildir' görüşünü savunmakta ve bu doğrultu da Danıştay 7. Dairesinin 1995/5687 Esas ve 1996/3083 sayılı Karar numaralı kararını dayanak göstermektedir.³⁰

²⁹ YÜCE, Mehmet-ÇELİKKAYA, Ali, 'Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları' Dora Basım, Yayın, Dağıtım 1.Baskı 2016 syf: 180-181

³⁰ YÜCE, Mehmet-ÇELİKKAYA, Ali, 'Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları' Dora Basım, Yayın, Dağıtım 1.Baskı 2016 syf: 181-182

Kılınç-Yurtsever ise yazmış oldukları makalede gümrük idaresinin otuz günlük cevap verme süresi içerisinde cevap vermemesi durumunda idarenin bu işlemi zımnen reddettiği şeklinde değerlendirilmesi gerektiğini belirterek İYUK m.10 da belirtilen hüküm çerçevesinde dava açma süresi içerisinde idari yargıya başvurulabileceği görüşünü savunmakla birlikte, Danıştay 7. Dairesi'nin 14.10.2004 tarih 2002/1536 Esas ve 2004/2443 Karar sayılı içtihadını görüşlerine dayanak olarak göstermişlerdir.

Her ne kadar ikinci görüşte dayanak gösterilen Danıştay kararı daha yeni tarihli olsa dahi, (kanaatimce) gümrük idaresi tarafından verilmiş kesin ve yürütülmesi zorunlu bir karar bulunmadan idari yargıda dava açma yoluna gitme imkanı bulunmaması gereklidir. İdarece yapılan itirazların karara bağlanmamış olması, itirazların zımnen reddedildiğini göstermemektedir. Gümrük Kanunu'nun bir özelliği gereği idarenin itiraz üzerine bir işlem tesis etmesi ve bunun da kesin ve yürütülmesi zorunlu bir hale gelmesi için ilgisine tebliğ edilmesi gerekmektedir. Aksi durumda, mükellef aleyhine takip ve tahsil yoluna gidilmesi hukuk düzenimizce mümkün olmamaktadır. Bu nedenle idare yükümlüsüne kesin bir cevap vermeden takip ve tahsil yoluna başvuramazken, idarenin süresi içerisinde cevap vermemesini 'ret' sayarak idari yargı da dava açma yoluna başvurulması, yalnızca İYUK un lafzını uygulamak anlamına gelecek ve pratikte etkili bir sonuç doğurmayacak ve talep yüksek olasılıkla dava açılan idari yargı mercii'nce reddedilecektir. Çünkü idarenin mükellefin itirazını kabul ederek bu doğrultuda işlem yapma ihtimali halihazırda mevcudiyetini koruyacaktır. Bu nedenle kanunda idareye tanınan süreler geçse dahi itirazlar karara bağlanıp tebliğ edilmedikçe, ilgililerin itirazın zımnen reddedildiğinden bahisle yargı yoluna başvurmaları mümkün olmayacaktır. Tüm bu açıklamalar doğrultusunda mükellefler, itiraz konusunda idarenin vereceği kesin kararı beklemeleri ve olumsuz yanıt almaları durumunda yasal süreler içerisinde idari yargı da dava açmaları gerekecektir.

4. UYUŞMAZLIKLARIN YARGI SÜRECİNDE ÇÖZÜMÜ

4.1. Uyuşmazlığın Vergi Mahkemesinde Çözümü

Vergi tahakkukunun gerçekleşmesine müteakip haklarında cezai yaptırım, faiz ya da zam uygulaması yapılmış bulunan mükelleflerin, uyuşmazlıklarını uzlaşma yolu ile çözüme kavuşturamamaları veya itiraz etmelerine rağmen bu itirazlarından olumlu sonuç alamamaları halinde idari işlem veya eylem niteliğini haiz olan bu fiillere ilişkin idari yargı da dava açma hakları bulunmaktadır.

Gümrük uyuşmazlıkları genel itibariyle Vergi Mahkemeleri aracılığıyla çözüme kavuşturulmakla birlikte, bir takım uyuşmazlıklarda Danıştay da ilk derece mahkemesi sıfatıyla görülerek çözümlenmektedir.

Bunun yanı sıra vergi mahkemelerinin ilk derece sıfatıyla vermiş oldukları kararlara karşı ilk olarak Bölge İdare Mahkemelerinde istinaf kanun yoluna başvurulmakta ve buradan çıkan kararlara istinaden şartları mevcut ise dosya Danıştay 7. Dairesi tarafından nihai karar mercii olarak sonuçlandırılmaktadır.

Danıştay tarafından ilk derece sıfatıyla görülen işlerde temyiz mercii ise Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu dur.³¹

³¹ ERCAN, Tayfun, 'Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları' Adalet Yayınevi Birinci Baskı, Ankara 2012 syf:205 vd.

4.2. Yetkili Vergi Mahkemesi

Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemeleri'nin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'a göre Gümrük uyuşmazlıkları bakımından yetkili vergi mahkemesi, uyuşmazlığa konu işlemi yapan beyan sahibinin gümrükleme işlemini yapmış olduğu ve bu işlem sonucu tarh veya tahakkuk eden cezaları kesen gümrük idaresinin bulunduğu yer mahkemeleri kesin yetkilidir.

Dilekçe ve davaya ilişkin her türlü evrak ilgili vergi mahkemesi başkanlığına gönderilmek üzere dava açılabilir. Dış temsilciliklerde ise bu dava konsolosluklar aracılığıyla yapılabilmektedir.

4.3. Dava Açma Süresi

İdari yargılama Usul Kanunu'na göre vergi mahkemelerine ilişkin genel dava açma süresi, özel kanunlarda aksi belirtilmediği sürece olayın vuku bulduğu veya itiraz yollarının tüketildiği tarihten başlamak kaydıyla 30 gündür. Olayın vuku bulduğu tarih ile sürelerin başlangıç tarihi ise tebliğ veya tebliğ yerine geçen işlemlerin yapıldığı günü izleyen ilk iş günüdür. Uzlaşma durumunda, uzlaşmanın gerçekleşmediğinin tebliği ve itiraz durumunda ise itirazların sonuçsuz bırakıldığına dair kararın mükellefe iletilmesini izleyen ilk iş günü 30 günlük dava açma süresinin başlangıcı olarak kabul edilmektedir.

4.4. Vergi Davalarında Yürütmenin Durdurulması Müessesesi

Vergi mahkemelerinde vergisel uyuşmazlıkların çözümü noktasında açılmış olan davalar resen yargılama neticelenene kadar işlemin tahsilatı durdurulmaktadır. Bu nedenle, vergi mahkemelerinde dava konusu edilen gümrük vergisi aslı ile bunlara ilişkin cezaların tahsil işlemleri ayrıca bir yürütmeyi durdurma kararı alınmasına gerek olmaksızın kendiliğinden işlemin tahsilini durduracak olup, vergi mahkemesi tarafından verilen karara istinaden mükellefin haksız çıkması durumunda ise Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre gecikme zammıyla birlikte hesaplanarak mükelleflerden tahsil sağlanacaktır. Bu nedenle kural olarak Gümrük uyuşmazlıklarına ilişkin vergi davalarında mükelleflerin ayrıca yürütmenin durdurulmasını talep etmelerine gerek bulunmamaktadır.

4.5. KANUN YOLLARI

Gümrük uyuşmazlıklarında olağan ve olağanüstü olmak üzere iki çeşit kanun yolu bulunmaktadır. Bu kapsam da olağan kanun yolları İstinaf Kanun Yolu-Bölge İdare Mahkemeleri ve Temyiz Kanun Yolu- Danıştay 7.Dairesidir. Olağan üstü kanun yolları ise sırasıyla Kanun Yararına Bozma ve Yargılamanın Yenilenmesi sebeplerinden bir tanesinin varlığıdır³².

Bu kapsam da İYUK a göre temyiz nedenlerini 3 farklı başlık altında toplamak mümkün olmaktadır. Bunlardan birincisi görev ve yetki dışında bir işleme bakılmış olması, ikincisi hukuka aykırı karar verilmesi ve üçüncüsü ise kanunlarda belirtilen usul hükümlerine uyulmamasıdır.

Tüm bu olasılıklarda da ortak olan bir hüküm bulunmaktadır. Bu maksatla yapılan tüm itirazların tek hakimle verilmiş bulunan kararlarına karşı vergi mahkemesinin yargı

³² YÜCE, Mehmet-ÇELİKKAYA, Ali, 'Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları' Dora Basım, Yayın, Dağıtım 1.Baskı 2016 syf: 287 vd.

çevresindeki Bölge İdare Mahkemesine 30 günlük yasal süre içerisinde itiraz edilebilmektedir. Bu kapsam da BİM in vermiş olduğu kararlar kesindir ve temyiz merciiine başvuru yapılamaz.

Vergi mahkemelerinin kurul halinde vermiş oldukları kararlara karşı ise itiraz mercii ise Temyiz mercii sıfatıyla Danıştay dır. Danıştay'a da yine aynı süre içerisinde temyiz başvurusunda bulunulabilmektedir. Danıştay önüne gelen uyuşmazlıkları dosya üzerinden inceler ve nihai karar bağlar. Danıştay temyiz incelemesi sonucunda vergi mahkemesinin kurul halinde vermiş oldukları kararların bozulmasına ya da onanmasına karar vermektedir.

Yargılanmanın yenilenmesi sebepleri hukuk muhakemeleri kanunu veya ceza muhakemeleri kanunda belirtilen sebeplerle birebir aynı olmakla birlikte bu sebeplerden bir tanesinin gerçekleşmiş olması durumunda, öğrenilme tarihinden itibaren 60 günlük süre içerisinde yargılanmanın yenilenmesi yoluna başvurulabilmektedir. Yargılanmanın yenilenmesi talepleri esasa ilişkin kararı vermiş olan mahkeme tarafından yeniden inceleme yapmak suretiyle karara bağlanmaktadır.

Kanun yararına bozma müessesesinde ise, vergi ve ya idare mahkemeleri tarafından verilmiş olan kararların süresi içerisinde başvurulmaması veya diğer sebeplerden ötürü temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş ve açıkça hukuka aykırı oldukları düşünülen kararların Adalet Bakanlığı tarafından gösterilen lüzum üzerine Başsavcı tarafından kullanılabilen bir yetkidir. Bu durumda temyiz isteminin yerinde görülmesine müteakip karar kanun yararına bozulacaktır³³.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Gümrük vergisi, diğer vergi türleri gibi belirli aralıklarla alınan bir vergi türü olmadığından dış ticaret konusu yapılan eşyanın gümrüğe gelmesiyle bir defaya mahsus olmak üzere alınan ve devlete en kolay vergi sağlayan bir vergi türüdür. Gümrük vergisi ve buna bağlı usul ve esasların ayrı bir mevzuatta yer alması ve uzmanlık alanı gerektirmesi nedeniyle, gümrük idarelerinin etkinliği ve etkililiğinin artırılmasıyla vergi işlemlerinin zamanında yapılmasına olanak sağlanacaktır. Gümrük idaresinin örgütsel yapısında sürekli eğitimler aracılığıyla iyileştirmeler yapılması ve eğitim olanaklarının artırılması sonradan ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkların da önüne geçilmesine bir 'önleyici etki' olarak katkı sağlayacaktır.

Gümrük uyuşmazlıklarının tezahür ediş şekilleri göz önüne alındığında, tıpkı VUK da yer alan uzlaşma müessesesinde olduğu gibi, uyuşmazlıkların henüz yargı yoluna başvurulmadan önce çözüme kavuşturulmaya çalışılması, usul ekonomisi ilkesi ile paralel olarak yargısal organların iş yükünü azaltacak, uyuşmazlıkların daha hızlı ve masrafsız olarak çözüme kavuşturulmasına olanak sağlayacak ve vergilerin ivedi şekilde tahsil edilmesi nedeniyle vergi alacaklarının devlet hazinesine hızlı şekilde aktarımı sağlanacaktır. Bu kapsam da değerlendirildiğinde gecikmeli de olsa, Gümrük mevzuatına uzlaşma müessesesinin eklenmesi yerinde bir düzenleme olarak karşımıza çıkmaktadır.

Diğer yandan, gümrük mevzuatı, gümrükle alakalı uyuşmazlıkların yargısal yollara başvurulmadan önce idari aşamada çözüme kavuşturulmasını tercih etmiş olduğundan, uzlaşma kurumunun ardından itiraz yollarının tüketilmesi gerektiğini de benimsemektedir. Aksi

³³ ERCAN, Tayfun, 'Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları' Adalet Yayınevi Birinci Baskı, Ankara 2012 syf: 217

durumun, idari mercii tecavüzüne sebep olacağı düşünölmekte ve idari yargı mercilerince ilgili idareye tevdi edileceğine hükmedilmektedir. Uzlaşma müessesesinin altında yatan gerekçe, itiraz yolu içinde geçerli olmakla birlikte gümrük vergi ve cezalarına ilişkin yasal (hak düşürücü) sürelerin geçirilmemesi şartıyla, gerek mükelleflere uyuşmazlıkları idari aşamada çözüme kavuşturulması noktasında gerekse idareye vergi uyuşmazlıklarının yargı yoluna gidilmeden tahsil kabiliyetine olanak sağlayan son bir fırsat olarak karşımıza çıktığı görölmektedir.

Esasen, gümrük vergi ve cezalarının diğere vergi türlerine göre usul ve esasa yönelik farklılıkları bünyesinde ihtiva ediyor olması nedeniyle bu uyuşmazlıkların işin uzmanı gümrük idarelerince öncelikle çözüme kavuşturulması, uyuşmazlık konusunun hızlı ve masrafsız şekilde sonlandırılmasına imkan vermektedir.

Gümrük uyuşmazlıkların yargısal süreçte çözüme kavuşturulması durumunda ise sürecin uzaması ve yargılama giderleri ile mahkeme masraflarının yüksek meblağlar oluşturması sebebiyle idari aşamada çözüm yolları tüketilmeden yargısal aşamada çözüm yollarına başvurulmamasında yarar bulunmaktadır.

KAYNAKÇA

BAHÇECİ, Barış, ‘Türkiye’de Kamu Alacaklarının Müteselsil Sorumluluk Yoluyla Tahsili’ AUHFD, 60 (3) 2011: 423-445 Erişim Tarihi: 05.02.2017

<http://www.gumrukmusaviritr.com/wp-content/uploads/downloads/2012/10/g%C3%BCmr%C3%BCk-ceza-i%C3%A7in-sorumluluk.pdf>

BOZKURT, Cevdet, ‘Gümrük Vergileri ve Para Cezaları İçin Uzlaşma Müessesesi’ Mali Çözüm Dergisi, Kasım-Aralık 2011, syf:99-110 Erişim Tarihi: 05.02.2017

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/108malicozum/6%20cevdet%20bozkurt.pdf>

ÇELİK, Cengiz, ‘Gümrük Uzlaşma Müessesesi Uygulamasında Yasallık Sorunu’ Mali Çözüm Dergisi, Temmuz-Ağustos 2016, syf:131-142 Erişim Tarihi: 05.02.2017

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/136malicozum/8.pdf>

ERCAN, Tayfun, ‘Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları’ Adalet Yayınevi Birinci Baskı, Ankara 2012 syf:198

KARADAĞ, N. Coşkun – **ORGAN**, İbrahim, ‘Gümrük Uzlaşması ve Vergi Usul Kanunu’ndaki Uzlaşma Kurumu ile Karşılaştırılmalı Olarak Değerlendirilmesi’ Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, 2014, Cilt: 7, Sayı: 1, s. 370-396 Erişim Tarihi: 06.02.2017

<http://dergipark.ulakbim.gov.tr/niguiibfd/article/view/5000066665>

KILINÇ, Selin- **YURTSEVER**, Hatice ‘Gümrük Vergisi Uyuşmazlıklarının İdari Aşama da Çözüm Yolları’, Uluslararası Hakemli Beşeri ve Akademik Bilimler Dergisi, Cilt 4, Sayı 12, Yıl 2015, Syf:1-26 Erişim Tarihi: 06.02.2017

<http://www.uhbabdergisi.com/dergi/9be25UHBAB%2012.pdf#page=10>

MUTLUER, M. Kamil- **ÖNER**, Erdoğan- **KESİK**, Ahmet, Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları 185 Hukuk 11, 1.Baskı İSTANBUL Ekim 2007

NOHUTÇU, Ahmet **İDARİ YARGI**, Savaş Kitap ve Yayınevi Güncellenmiş 16.Baskı Ankara, 2016

SEYİDOĞLU, Halil, Uluslararası İktisat, Güzem Yayınları No:9, Geliştirilmiş 10.Baskı, İstanbul 1994

YÜCE, Mehmet-**ÇELİKKAYA**, Ali, ‘Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları’ Dora Basım, Yayın, Dağıtım 1.Baskı 2016

Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK)
4458 sayılı Gümrük Kanunu
Gümrük Yönetmeliği
Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği (GUY)
İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK)
Vergi Usul Kanunu (VUK)

KİŞİSEL BİLGİLER

İsim/Soy isim : Hasan Türkün ZOP
Unvan : Avukat
Hg Gümrük Müşavirliği LTD ŞTİ Hukuk Müşaviri
Ankara Barosu Hukuk Ar-Ge Kurulu Başkan Yardımcısı
Gümrük ve Ticaret Uzmanları Derneği (GTUD) Hukuk Danışmanı
Adres : Mustafa Kemal Mahallesi 2132. Sokak Önder Apt. No:7/5 Çankaya
Telefon : 05320632194
E-Posta : hasanturkunuzop@gmail.com
Eğitim Bilgileri : Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi (Mezuniyet Tarihi: 24.07.2014)
Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Alanı
Bilişim Hukuku Yüksek Lisans
Yabancı Dil : İngilizce
Baro Sicil No : 27957
TBB Sicil No : 119039