

# **Türkiye'de Gümrük Uyuşmazlıklarının İdari Çözümü: Karşılaştırmalı Bir Değerlendirme**

**Ahmet İNNECİ\***  
**Mehmet TOSUNER\*\***

## **Öz**

*Ülkemizde gümrük idaresi ile yükümlüler arasında birtakım uyuşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir. Gümrük uyuşmazlıkları idari ve yargısal olmak üzere iki süreçte çözümlenebilir. Öncelikle yükümlü ile idare arasında idari süreç işletilir, idari süreç sonuç vermezse yargı süreci başlatılabilir. Gümrük vergileri Vergi Usul Kanunu hükümlerine tabi olmadığı için uyuşmazlıkların çözümünde Gümrük Kanunu'nda yer alan çözüm yolları işletilmektedir. Uyuşmazlıkların yargısal çözümü Vergi Usul Kanunu'na tabi vergiler ile aynı olmakla birlikte idari çözüm yolları arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır. Çalışmada Gümrük Kanunu'nda yer alan uyuşmazlıkların idari çözüm yolları ile Vergi Usul Kanunu'nda yer alan idari çözüm yolları, amaçları, uygulama şekli, sonuçları gibi çeşitli açılardan karşılaştırmalı olarak incelenmiştir.*

**Anahtar Kelimeler:** *Gümrük Uyuşmazlıkları, İtiraz, Uzlaşma*

## ***Administrative Solution of Customs Duties Disputes in Turkey: A Comparative Assessment***

### ***Abstract***

*In our country, there may be some disputes between the customs administration and the taxpayers related to customs procedures. A number of solution methods have been regulated in the Customs Law in order to*

---

\*Arş.Gör., Dokuz Eylül Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, ahmetinneci@gmail.com

\*\*Prof.Dr., İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, mtosuner50@gmail.com

**Makalenin Gönderilme Tarihi:** 30.11.2017

**Kabul Tarihi:** 29.06.2018

*ensure that customs disputes are resolved and taxes are collected. Customs disputes can be resolved in two processes, administrative and judicial. First, the administrative process is operated and the judicial process can be started if the administrative process does not produce results. Since the customs duties don't subject to the provisions of the Tax Procedure Law, the solution methods in the Customs Law have been implemented in the solution of disputes. Although judicial solutions of disputes are the same with taxes subjected to tax Procedure Law, there are significant differences between administrative solutions. In this study, the administrative solution methods in the Customs Law and in the Tax Procedure Law examined comparatively in terms of the purposes, implementations and results.*

**Keywords:** Customs Duties Disputes, Objection, Reconciliation

**JEL Classification Codes:** K34, K39, K40

## Giriş

Gümrük vergileri, gümrüğe tabi eşyaların genel olarak ülke sınırlarından girişi esnasında değeri ya da miktarı üzerinden alınan vergilerdir. Gümrük vergileri diğer vergi türleri ile karşılaştırıldığında oldukça teknik bir yapıya sahiptir ve uluslararası alanla daha çok ilişkilidir. Bunun yanında matrah tespiti, tarife, tahsil idaresi gibi hususlarda da diğer vergilerden farklıdır. Bu nedenle gümrük vergileri sahip olduğu kendine has özellikleri nedeniyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu<sup>1</sup> kapsamına dahil edilmemiş, 4458 sayılı Gümrük Kanunu<sup>2</sup> ile düzenlenmiştir. Gümrük vergilerinin kendine has özellikleri nedeniyle gümrük uyuşmazlıklarının çözümü, diğer vergiler için öngörülen çözüm yollarından farklılıklar göstermektedir. Uyuşmazlıkların yargı yoluyla çözümü diğer vergilerle aynı sürece tabi olmakla birlikte idari çözüm yollarında önemli farklılıklar bulunmaktadır.

Geniş olarak gümrük işlemlerinde ve dar açıdan ise gümrük vergilerinde ortaya çıkan uyuşmazlıkların idari çözüm yolları Gümrük Kanunu'nun "İtirazlar" başlıklı 242-244'üncü maddelerinde yer almaktadır. Bu maddelerde gümrük uyuşmazlıklarının "itiraz", "tahlile itiraz-ikinci tahlil" ve "uzlaşma" yollarıyla çözümlenmesi konusunda hükümler düzenlenmektedir. Bunun dışında Kanun'un 234/3'üncü maddesinde düzenlenen ihbar (pişmanlık) uygulaması ile 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun<sup>3</sup> 17/6'ncı maddesinde düzenlenen peşin ödeme indirimi uygulamaları da belirli koşullar altında gümrük cezalarının belirli bir kısmından idari aşamada kurtulma imkânı tanımaktadır.

Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesine göre yükümlüler kendilerine tebliğ edilen gümrük vergilerine, cezalara ve idari kararlara karşı tebliğ

<sup>1</sup>10.01.1961 tarih ve 10703-10705 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>2</sup>04.11.1999 tarih ve 23866 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>3</sup>31.03.2005 tarih ve 25772 (mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

tarihinden itibaren on beş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz edebilir. İdareye gelen itirazlar otuz gün içinde karara bağlanır ve sonuçlar ilgiliye tebliğ edilir.

Bunun yanında gümrük vergilerinin hesaplanmasında esas alınan kimyevi tahlil sonuçlarına karşı da gümrük ve muhafaza başmüdürlüğüne yazılı olarak itiraz edilebilmektedir. Bu itiraz biçimi gümrük vergilerinin kendine has özelliklerinden doğmaktadır. Eşyanın tarife pozisyonunun ve dolayısıyla vergilerin hesaplanması veya muaflik hükümlerinin uygulanması ile kısıntı ya da yasaklık hükümlerine tabi olup olmadığını anlamak amacıyla yapılan kimyevi tahlil sonuçlarına karşı tahlil sonucunun tebliğinden itibaren on beş gün içinde gümrük ve muhafaza başmüdürlüğüne itiraz edilebilir.

Gümrük uyuşmazlıklarında idari çözüm yollarından bir diğeri de uzlaşma müessesesidir. Uzlaşma 6111 sayılı Kanun<sup>4</sup> ile yapılan düzenleme ile Gümrük Kanunu'nun 244'üncü maddesine eklenmiştir. Yeni bir idari çözüm yolu olan uzlaşmaya ilişkin usul ve esaslar ise Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nde düzenlenmiştir. Kanun'un 244/1'inci maddesine göre, beyan ile gümrük idaresince yapılan tespit sonucunda belirlenen farklılıklara ilişkin tebliğ edilen gümrük vergileri alacakları ile bu Kanun'da ve ilgili diğer kanunlarda öngörülen cezalar uzlaşma kapsamındadır. Gümrük vergilerinin matrahına giren ancak aslı, gümrük idarelerince takip ve tahsil edilmeyen vergi ve benzeri mali yükler ise uzlaşma kapsamında değildir.

Çalışmada gümrük uyuşmazlıklarının idari çözüm yolları ayrıntılı bir şekilde ele alınıp, Vergi Usul Kanunu kapsamındaki uyuşmazlıkların idari çözüm yolları ile karşılaştırılacaktır. Bu karşılaştırma ile amaçlanan, iki farklı kanun hükmüne tabi vergi, ceza ve işlemlere karşı başvurulacak çözüm yollarının benzer ve farklı yönlerini ortaya koymak ve olması gerekene yönelik öneriler getirmektir.

## **1. Uyuşmazlık ve Gümrük Uyuşmazlığı Kavramları**

### **1.1. Genel Olarak Uyuşmazlık Kavramı**

Uyuşmazlık kavramı iki ya da daha fazla taraf arasında yaşanan anlaşmazlığın somut olarak çekişme ve çatışma haline dönüşmesini ifade etmektedir. Uyuşmazlığın başlangıç noktasını taraflar arasındaki bir anlaşmazlık, fikir ayrılığı ve görüş farklılığı oluşturur ve uyuşmazlığın varlık kazanması bu unsurlara bağlı olarak bir çekişme ya da çatışmanın başlamasıyla gündeme gelir (Erdem, 2012:33). Uyuşmazlık, iddiaları birbirleriyle çatışan iki tarafın ya da bu taraflardan birinin ortaya çıkan çatışmanın çözümü amacıyla kendisi dışında başka bir kişiye ya da makama başvurularıyla ortaya çıkmaktadır (Gözler, 2011:415). Vergi uygulaması sırasında ortaya çıkan bazı sonuçlarda vergi idaresi ile vergi mükelleflerinin fikir birliğine varamamaları (Aksoy, 1990:65) vergi kanunlarının yanlış

<sup>4</sup>Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun 25.02.2011 tarih ve 27857 (mükerrer) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

yorumu, yanılma, hata ve buna benzer nedenlerden dolayı vergi idaresi ile vergi mükellefleri ve sorumluları arasında ortaya çıkan anlaşmazlıklar (Tosuner ve Arıkan, 2014:2) vergi uyuşmazlığı olarak tanımlanmaktadır. Genellikle vergi uyuşmazlıkları vergi borçlusu ile vergi alacaklısı arasında vergiyi doğuran olay, tarh, tebliğ, tahakkuk, ceza kesme, tahsil işlemleri ve uygulamaları nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Vergi uyuşmazlığının temelinde vergi idaresi ile vergi borçlusu arasında bir anlayış farkı ya da görüş ayrılığı vardır (Kızılot vd., 2008:225).

### 1.2. Gümrük Uyuşmazlığı Kavramı

Gümrük uyuşmazlığı, Gümrük Kanunu'nda düzenlenen konular üzerinde gümrük idaresi ile yükümlüler arasında ortaya çıkan menfaat çatışması anlamına gelmektedir. Gümrük idaresinin menfaati ile kastedilen, Gümrük Kanunu ile kendisine tanınan hak ve yükümlülükler çerçevesinde Türkiye gümrük bölgesi içinde eşya hareketlerinin yine Kanunda tanımlanan usul ve esaslar çerçevesinde yerine getirilmesi ve ülke ekonomisinde ortaya çıkacak sorunlara engel olunması iken yükümlülerin menfaatlerinden Kanunla kendilerine tanınan haklardan sonuna kadar yararlanılması kastedilmektedir (Selen, 2012:189). Bütün borç ilişkilerinde olduğu gibi gümrük yükümlülüğü ilişkisinde de alacaklı devlet ile yükümlü arasında zaman zaman sorunlar ve uyuşmazlıklar meydana gelmektedir. Bu uyuşmazlıklar genel olarak gümrük mevzuatının gereği gibi uygulanamaması ya da yanlış uygulanması, verginin doğumu, tahakkuku, tahsili ve ceza uygulaması aşamalarında ortaya çıkarken bazen de idarenin yaptığı genel düzenleyici işlemler uyuşmazlığın konusunu oluşturmaktadır (Yüce ve Çelikkaya, 2016:172).

### 2. Gümrük Uyuşmazlığının Kapsamı

Gümrük uyuşmazlıkları gümrüğe tabi eşyanın gümrük içinde ya da gümrüğün denetiminde bulunduğu sırada ortaya çıkabileceği gibi gümrüğe tabi eşyanın gümrük işlemleri tamamlanıp eşya serbest bırakıldıktan sonra da ortaya çıkabilmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2011:496). Gümrük uyuşmazlıkları gümrük idaresi ile yükümlüler arasında birçok farklı nedenden ortaya çıkabilmektedir. Gümrük mevzuatının dinamik bir yapıya sahip olması ve sürekli değişen yapıya ayak uyduramaması, teknik yapısı sebebiyle uzmanlık gerektirmesi ve dolayısıyla hükümlerin doğru bir şekilde anlaşılabilmesi gibi sebepler gümrük idaresi ile yükümlüler arasında uyuşmazlıklara neden olmaktadır.

Yükümlüler gümrük vergilerine, cezalara ve idari kararlara karşı itirazda bulunabilmektedirler. Gümrük idaresi ile yükümlüler arasında çıkabilecek uyuşmazlıkların konusunu sadece vergiler oluşturmamaktadır. Vergilerin yanında gümrük rejimi uygulamasından doğan uyuşmazlıklar, gümrüğe gelen eşyanın yapısından ve niteliğinden kaynaklanan teknolojik uyuşmazlıklar, gümrük tarife cetvelinin uygulanmasından kaynaklanan uyuşmazlıklar, muafiyet ve istisnalara ilişkin uygulamalar, özelgelerden

doğan uyuşmazlıklar ve gümrük idaresince vergi ile ilgili olmayan işlemler için kesilen cezalar gümrük idaresi ile yükümlü arasında ortaya çıkabilecek uyuşmazlıklara örnek olarak gösterilebilir. Bu nedenle gümrük uyuşmazlıklarını gümrük vergisinden kaynaklanan uyuşmazlıklar ve gümrük vergisi dışındaki işlemlerden kaynaklanan uyuşmazlıklar şeklinde sınıflandırmak mümkündür (Tuncer, 2001:280).

### **3. Gümrük Uyuşmazlıklarının Çözümü**

Gümrük uyuşmazlıkları nitelikleri, çözüm yolları ve sonuçları bakımından diğer vergi uyuşmazlıklarından farklılık göstermektedir (Kızılot ve Kızılot, 2011:495). Gümrük vergilerine ilişkin hükümler Vergi Usul Kanunu kapsamında yer almayıp sahip olduğu niteliği gereği Gümrük Kanunu ile düzenlenmiştir. Gümrük uyuşmazlıklarının diğer vergi uyuşmazlıklarından birtakım farklı özellikleri bulunmaktadır. Öncelikle diğer vergi uyuşmazlıklarından farklı olarak gümrük uyuşmazlıklarında idari itiraz yolları tüketilmeden yargısal çözüm yollarına başvurulamamaktadır (Ercan, 2012:197-198). İdari itiraz yolları tamamlanmadan idari yargı yolunda dava açılması merci tecavüzü sayılacak ve dava dilekçesi yetkili gümrük idaresine gönderilecektir (Tuncer, 2001:286). Gümrük Kanunu'nda itirazlar başlığı altında gümrük uyuşmazlıklarının hem idari hem de yargısal çözümü birlikte düzenlenmektedir. Ancak diğer vergiler açısından durum böyle değildir ve Vergi Usul Kanunu'nun farklı maddelerinde çözüm yolları ayrı ayrı düzenlenmiştir. Gümrük uyuşmazlıklarının idari çözüm yolları diğer vergi uyuşmazlıklarının idari çözümünden farklılık gösterirken uyuşmazlıklarının idari yargıda çözümünde her iki grup uyuşmazlık için de aynı prosedür işlemektedir (Yüce ve Çelikkaya, 2016:176).

#### **3.1. Gümrük Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları**

Gümrük Kanunu'nun Onikinci Kısmı "İtirazlar" başlığını taşımaktadır. Bu kısımda gümrük uyuşmazlıklarının çözümüne ilişkin kanun yollarından bahsedilmektedir. Buna göre gümrük uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümünde itiraz, ikinci tahlil-tahlile itiraz ve uzlaşma yolları kullanılabilir. Bu idari çözüm yolları dışında Kabahatler Kanunu'nun 17/6'ncı maddesi uyarınca yükümlülerin gümrük idaresince tebliğ edilen cezaları belirli süreler içinde ödemeleri halinde para cezasının dörtte üçü tahsil edilecektir (peşin ödeme indirimi). Yine Gümrük Kanunu'nun 234/3'üncü maddesine göre vergi kaybına neden olan kimi aykırılıkların gümrük idaresince tespit edilmesinden önce beyan sahibince bildirilmesi durumunda söz konusu cezalar %15 nispetinde uygulanır. Çalışmanın devamında gümrük uyuşmazlıklarının idari (barışçıl) çözüm yolları incelenecektir.

##### **3.1.1. İtiraz Yolu**

Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesine 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 bir dilekçe ile itirazda bulunabilirler. Her ne kadar itiraz konularının büyük çoğunluğu gümrük vergilerine ilişkin olsa da cezalara ve idarenin yapmış olduğu işlemlere karşı da itiraz yolu kullanılabilir. Gümrük uyuşmazlıkları genellikle ithal edilen eşyanın muayene edilmesinden sonra saptanan kıymet üzerinden vergi salınması üzerine ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle itiraz yolu tahakkuk aşamasıyla sınırlıdır. Tahsilat aşamasında diğer vergilerde olduğu gibi 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun<sup>5</sup> hükümleri uygulanır (Yüce ve Çelikkaya, 2016:179). Yükümlülerin kendi beyanları üzerine tahakkuk eden gümrük vergilerine karşı itiraz yoluna gidebilmek için beyannamenin tescil edildiği tarihte beyannameye ihtirazi kayıt konulması ve bu kayda ilişkin dilekçenin beyannamenin tescil edildiği tarihte idarenin kayıtlarına girmesi gerekir (Yeşilova, 2017:170). Bu nedenle beyannameye ihtirazi kayıt konulmaması halinde yükümlüler kendi beyanlarına ilişkin olarak tahakkuk ettirilecek vergilere karşı itiraz yoluna başvuramayacaklardır.

Gümrük uyuşmazlıklarına ilişkin itirazlar üst makama yapılmakta, üst makam bulunmaması halinde aynı makama yapılmaktadır. Gümrük vergileri gümrük müdürlüğünce tahakkuk ettirilmiş ve tebliğ edilmişse üst makam olarak gümrük ve ticaret bölge müdürlükleri itiraz makamı olacaktır. Eğer gümrük ve ticaret bölge müdürlüklerince itiraza konu işlemler yapılmışsa Gümrük ve Ticaret Bakanlığı üst makam olarak değerlendirilecek ve itiraz buraya yapılacaktır (Kılıç, 2013:371).

Gümrük vergilerine, cezalara veya idari kararlara karşı yapılacak itirazların tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde yapılması gerekmektedir. Süresi içinde itirazda bulunulmaması veya süresi içerisinde idari yargıya başvurulmaması halinde söz konusu vergiler ve cezalar sürenin bittiği tarihte kesinleşir (Derdiyok, 2013:211). Süresi içerisinde yapılmayan itirazlar esas yönünden incelemeye geçilmeden süre aşımı nedeniyle reddedilir (Koyunoğlu, 2010). Yapılacak itirazların süresinde yapılıp yapılmadığının tespitinde; taahhütlü olarak posta yoluyla yapılacak itirazlarda itiraz dilekçesinin postaya verildiği tarih, posta ile veya doğrudan ilgili gümrük idaresine yapılacak itirazlarda itiraz dilekçesinin itirazın yapıldığı gümrük idaresinin kayıtlarına giriş tarihi esas alınacaktır (Gümrük Yönetmeliği,<sup>6</sup> md.585). Yükümlü tarafından itiraz dilekçesinin verildiği gümrük idaresi itirazı öncelikle şekil yönünden incelemeye tabi tutar. Bu incelemede itirazın zamanında yapılıp yapılmadığına, dilekçenin yükümlü ya da temsilcisi tarafından verilip verilmediğine bakılır ve usule ve şekle aykırı başvurular reddedilerek yükümlüye bildirilir (Ercan, 2012:199). İtiraz dilekçelerinde itirazın konusu ve sebebine, itiraz konusuna ilişkin bilgi ve belgelerin neler olduğuna, itiraz konusu idari işlemin ilgiliye bildirim tarihine; itiraz konusu gümrük vergileri ya da para cezaları ise miktarına, itiraz edilen kararı hangi idarenin vermiş olduğuna, itiraz edenin adı, unvanı,

<sup>5</sup>28.07.1953 tarih ve 8469 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>6</sup>07.10.2009 tarih ve 27369 (mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

adresi, vergi numarası, kimlik numarasına, varsa vekili veya temsilcisine ait bu tür bilgilere ve itiraz dilekçesinin tarihine yer verilmelidir (Kılıç, 2013:371). İtiraz dilekçesi itiraz süresi içerisinde verilmek şartıyla yanlış idareye verilmiş olsa bile ilgililerin olası hak kayıplarının önlenmesi amacıyla itiraz dilekçesinin verildiği gümrük idaresi dilekçeyi doğru makama yönlendirmektedir (Öztürk, 2012).

İtirazın usul ve şeklen incelenmesinin olumlu sonuç vermesi sonrası esas yönünden inceleme yapılır. Gümrük Yönetmeliği'nin 586'ncı maddesine göre itirazlar, anlaşmazlığa konu beyanname ve diğer her türlü belge ile eşyadan alınacak örnek, örnek alınmasının mümkün olmadığı durumlarda eşyanın kendisi veya fotoğraf, katalog, prospektüs gibi eşyayı görmeden fikir verecek diğer belgelerin incelenmesi veya gerek duyulması halinde ilgili gümrük idaresinin görüşü de alınmak suretiyle 30 gün içinde karara bağlanarak ilgiliye tebliğ edilir. Eğer ilgili gümrük idaresi 30 günlük süre içerisinde itiraz konusu hakkındaki kararını ilgiliye tebliğ etmemişse bu durum idarenin olumsuz görüşte olduğu anlamına gelmektedir (Kılıç, 2013:382). Aksi halde, idari başvuruların, cevap verilmemek suretiyle sürüncemede bırakılması ve dolayısıyla, hak arama özgürlüğünün kısıtlanması sonucunu doğuracak uygulamaların ortaya çıkması kaçınılmaz olacaktır (Danıştay 7. Daire, E: 2011/8642, K:2014/1982). İtirazın reddi kararlarına karşı işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı mercilerine başvurulabilir (Gümrük Kanunu, md.242/3). Yükümlüler tarafından kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı üst makama itiraz edilmesi üzerine itirazın reddi kararlarına karşı işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı merciine başvurulabilmektedir. Bu durumda, idari davaya konu olabilecek işlem, itiraza konu edilen işlem değil; söz konusu işleme karşı itiraz merci tarafından tesis edilecek olumsuz işlemidir (Danıştay 7. Daire, E:2011/3777, K:2015/1438).

Yükümlüler, ilgili merciler tarafından itiraza ilişkin karar verilmeden önce anlaşmazlığa ilişkin eşyaları gümrükten çekebilir. Ancak bunun için belirli şartların bulunması gerekmektedir. Buna göre (Gümrük Yönetmeliği, md.587);

- Kararların yükümlü tarafından 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 belgelendirilmesi,
- İdarece gerekli görülen her türlü bilgi ve belgenin sunulması gerekmektedir.

### **3.1.2. Tahlile İtiraz-İkinci Tahlil**

Gümrük vergilerinin hesaplanmasında ve ticaret politikası önlemlerinin alınmasında eşyanın tarife pozisyonu büyük öneme sahiptir (Selen,

2012:217). Eşyanın yanlış tanınması eşyaya uygulanacak mevzuatın doğru bir şekilde işletilememesine neden olacak ve böylece eşya için öngörülen gümrük vergileri tahsil edilmeyecek ya da eksik tahsil edilecektir. Bunun yanında eşya ile ilgili dış ticaret politika tedbirleri de gerektiği gibi uygulanamayacaktır (Kılıç, 2013:388-389).

Kimyasal maddelerin veya bileşimlerinin gümrük tarife pozisyonlarının belirlenmesi amacıyla kimyevi tahlil işlemi ve bu tahlil sonuçlarına göre eşyanın tarife pozisyonu belirlenerek ilgili tarife üzerinden vergilendirme yapılmaktadır (Yeşilova, 2017:164). Gümrük Kanunu'nun 243'üncü maddesi ile tarife pozisyonunun belirlenmesi amacıyla yapılan kimyevi tahlile karşı itiraz hakkı düzenlenmiştir. Buna göre tebliğ edilen gümrük vergilerinin hesaplanmasında esas alınan kimyevi tahlil sonuçlarına karşı tebliğden itibaren on beş gün içinde Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlüğüne yazılı olarak itiraz edilebilmektedir. İtiraz üzerine birinci tahlilin yapıldığı gümrük laboratuvarında görevli olan ve ilk tahlili yapan kimyager dışındaki iki kimyager tarafından ikinci tahlil yapılır. Yükümlü eğer talep ederse ve gümrük idaresi de kabul ederse gümrük kimyageri olmayan başka bir gözlemci kimyager de ikinci tahlilde hazır bulunabilir. Gözlemci kimyagerin yapılan tahlile gelmemesi halinde tahlil gıyabında yapılır (Gümrük Yönetmeliği, md.589). Kimyager sayısının üçten fazla olmadığı gümrük laboratuvarlarında yapılan tahlile itiraz edilmesi halinde ikinci tahlil en az iki kimyagerin bulunduğu en yakın gümrük idaresine ait laboratuvarında yaptırılır (Gümrük Kanunu, md.243). İkinci tahlil sonucu, eşyanın teknik özellik ve niteliklerinin tayin ve tespiti bakımından kesindir. Bu nedenle, yükümlülere ikinci tahlil sonucu ile bu sonuca göre yapılan tarife uygulaması ve tahakkuk ettirilen vergiler bildirilir.

Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesi ile gümrük vergilerine, cezalar ve idari kararlara yönelik itiraz yolu düzenlemiştir. Ancak Kanun'un 243'üncü maddesi kimyevi tahlil sonuçlarına yönelik ortaya çıkan uyuşmazlıkların idari aşamada çözümünü sağlamak amacıyla özel bir idari itiraz usulü getirmiştir. Ancak bu yola başvurulması tüketilmesi zorunlu bir idari çözüm yolu olarak değerlendirilmemektedir. Tahlil sonuçlarına itiraz edip etmeme hususu ilgililerin tercihine bırakılmıştır (Danıştay 7. Daire, E:2008/7153, K:2009/5844).

### 3.1.3. Uzlaşma

Uzlaşma, Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergiler bakımından elli yılı aşkın süredir uygulanan ve uyuşmazlıkların çözümünde önemli bir rol oynayan bir kurumdur (Coşkun Karadağ ve Organ, 2014:373). Gümrük vergileri açısından ise uzlaşma yeni sayılabilecek bir kurumdur. Gümrük Kanunu'nun 5911 sayılı Kanun<sup>7</sup> ile yürürlükten kaldırılan 244'üncü maddesi, 6111 sayılı Kanun'un 137'nci maddesi ile yeniden düzenlenmiş ve gümrük vergileri ve cezaları için uzlaşma yolu Gümrük Kanunu'ndaki yerini

<sup>7</sup>Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 07.07.2009 tarih ve 27281 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.



almıştır. Uzlaşmaya ilişkin usul ve esaslar ise Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca çıkarılan Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği<sup>8</sup> ile belirlenmiştir.

Uzlaşma ile yükümlüler ve gümrük idaresi arasında çıkabilecek uyuşmazlıkların yargı yoluna başvurulmadan idari aşamada çözüme kavuşturulması ve yargı organının yükünün hafifletilmesi amaçlanmaktadır. Uzlaşma, gümrük idaresine vergi alacağıının derhal tahsili ve böylece yargı sürecinin uzaması nedeniyle ortaya çıkabilecek sıkıntıları önleme ve çok sayıda davanın takip külfetini ortadan kaldırma gibi imkânlar sağlarken yükümlüye de yargıya gidilmesi halinde faizleriyle birlikte daha büyük tutarlara ulaşabilecek vergi ve cezaların uzlaşılın kısmının ödenmesine imkân tanımaktadır (Kılıç, 2013:353).

### **3.1.3.1. Uzlaşmanın Kapsamı**

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 Gümrük Kanunu'nda ve ilgili diğer kanunlarda öngörülen cezalar uzlaşma kapsamındadır (Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, md.4). Yükümlü tarafından yapılan beyanın ilgili gümrük idaresince kontrolü, ikinci muayeneye yetkili olanlarca kontrolü, ikincil kontrol, sonradan kontrol ve ertelenmiş kontrol kapsamında denetlenmesi sonucunda ek tahakkuku yapılarak yükümlüye tebliğ edilen gümrük vergileri alacakları ile kesilen ve ilgiliye tebliğ edilen para cezalarının tamamı uzlaşma kapsamındadır.

Gümrük Kanunu'nun 3/8-a maddesine göre gümrük vergileri; ilgili mevzuat uyarınca eşyaya uygulanan ithalat ve ihracat vergilerinin tümünü ifade etmektedir. İthalat vergileri, eşyanın ithalinde ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükler ile tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ithalatta alınacak vergileri ve diğer mali yükleri kapsarken (Gümrük Kanunu, md.3/9) ihracat vergileri, eşyanın ihracatında ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükler ile tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ihracatta alınacak vergileri ve diğer mali yükleri (Gümrük Kanunu, md.3/10) kapsamaktadır. Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği Ek 1'de uzlaşmaya konu gümrük vergileri; gümrük vergisi, ilave gümrük vergisi, tek ve maktu vergi, dampedinge karşı vergi, sübvansiyona karşı telafi edici vergi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, ek mali yükümlülük, toplu konut fonu, ek fon, kaynak kullanımı destekleme fonu, çevre katkı payı, telafi edici vergi (ihracat), TRT bandrol ücreti (ticari olmayan eşya için) olarak belirlenmiştir. Ek 2'de ise uzlaşmaya konu para cezaları Gümrük Kanunu'nun 234, 235, 236, 237, 238, 239 ve 241'inci maddeleri, 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un<sup>9</sup> 4'üncü maddesi, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi

<sup>8</sup>27.08.2011 tarih ve 28038 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>9</sup>15.02.1984 tarih ve 18313 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Kanunu'nun<sup>10</sup> 51'inci maddesi, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun<sup>11</sup> 16'ncı maddesi kapsamındaki para cezalarını kapsamaktadır. Bununla birlikte yukarıda sayılanlar arasında yer almayan ancak gümrük idaresince tahsil edilen alacaklar ile Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin yayımı tarihinden sonra yapılacak düzenlemeler ile getirilen alacaklar da uzlaşmaya konu olabilecektir (Bozkurt, 2011:102).

Uzlaşmaya konu gümrük vergisi alacakları ile para cezaları hakkında yükümlü ya da ceza muhatabı söz konusu eksikliklerin veya aykırılıkların, kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da kanun hükümlerini yanlış yorumlamaktan kaynaklandığını, uyuşmazlık konusuna ilişkin yargı ile idare arasında görüş birliğinin olmadığını ileri sürerek uzlaşma talebinde bulunabilmektedir (Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, md.4). Uzlaşma talebi yükümlüye tebliğ edilen alacakların tümü için yapılabileceği gibi vergi veya cezaların tür itibarıyla bir kısmı için de yapılabilmektedir (Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, md.5). Ancak aynı türden vergi alacağının ya da cezanın bir kısmı için uzlaşma talebinde bulunulamaz (Kılıç, 2013:356). Gümrük vergilerinin matrahına giren ancak aslı gümrük idaresince tahsil edilmeyen vergi ve benzeri mali yükler de uzlaşma kapsamında değildir. Yine ilgili mevzuat gereği alacağın tahsilat aşamasına geldiği durumlarda söz konusu alacak uzlaşmaya konu edilememektedir. Alacağın 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun<sup>12</sup> 3'üncü maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarına ve kabahatlerine ilişkin olması halinde de uzlaşma talebinde bulunulamayacaktır. Böyle bir durumda uzlaşma komisyonlarının sekretarya hizmetlerini yürüten birimlerince Gümrük Yönetmeliği'nin 579'uncu maddesi dikkate alınarak uzlaşmaya konu alacağın 5607 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesinde belirtilen fiillerle ilişkisinin olup olmadığı araştırılır. Bu araştırma sırasında;

- Adli süreç başlamamış olmakla birlikte 5607 sayılı Kanun'un 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,
- İlgili mahkeme tarafından ceza verilmiş olması

hallerinden birinin varlığının tespit edilmesi durumunda ilişki olduğu sonucuna varılır. İlişki olup olmadığı hususu, uzlaşma sürecinin her aşamasında değerlendirilir. Aksi bir tespit olması durumunda uzlaşma yapılmaz. Eşyanın mülkiyetinin kamuya geçirilmesine ilişkin kararlar uzlaşmaya konu edilmez. Ancak, mülkiyetin kamuya geçirilmesine karar verilen eşya ile ilgili gümrük vergileri ve para cezaları uzlaşmaya konu edilebilir (Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, md.6).

<sup>10</sup>02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>11</sup>12.06.2002 tarih ve 24783 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>12</sup>31.03.2007 tarih ve 26479 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

### **3.1.3.2. Uzlaşmaya Başvuru Süresi**

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 on beş gün içinde yapılabilir. Gümrük vergileri ve cezalarının tebliğ tarihlerinin farklı olması halinde uzlaşma başvurusunda gümrük vergileri veya cezalara ilişkin en son tebliğ tarihi esas alınır (Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, md.11).

Yükümlü ya da ceza muhatapları itiraz yolu ile uzlaşma yolunu aynı anda kullanamamakla birlikte bunlardan istediğine başvurabilmektedirler (Danıştay 7. Daire, E:2012/6573, K:2015/7215). Gümrük Kanunu'nun 244'üncü maddesine göre uzlaşma başvurusu henüz itiraz başvurusu yapılmamış gümrük vergileri ve cezalar için yapılabilmektedir. Buradan itiraz başvurusu yapılmış hususlar konusunda uzlaşma yoluna başvurulamayacağı anlaşılmaktadır. Ancak uzlaşma yoluna başvurulması itiraz yoluna başvurulmasına engel değildir. Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 22'nci maddesine göre uzlaşmanın vaki olmaması ya da temin edilememesi durumlarında uzlaşmaya konu alacaklar itiraza ya da davaya konu olabilmektedirler. İtiraz yolu ile uzlaşma yoluna aynı anda başvurulamayacağından, uzlaşmaya başvurulması halinde uzlaşma başvurusu sonuçlanmadan aynı alacaklar için itiraz ya da yargı yoluna başvurulamayacaktır (Demirbaş Aksüt ve Gök, 2017:107). Gümrük Kanunu'nun 244'üncü maddesine göre uzlaşmaya başvurulması itiraz veya dava açma sürelerini durdurmaktadır. Uzlaşmanın vaki olmaması ya da temin edilememesi durumunda süre kaldığı yerden devam etmektedir. Ancak sürenin bitimine 3 günden az kalmış ise 3 gün uzar.

### **3.1.3.3. Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu, Sorumlulukları ve Yetkisi**

Uzlaşma taleplerinin değerlendirilmesi için Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonları ve Merkezi Uzlaşma Komisyonları kurulur (Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, md.7/1). 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 dahil üç üyeden oluşur. Bölge müdürü veya belirleyeceği bölge müdür yardımcısı komisyonlara başkanlık eder (Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, md.7/2). Merkezi uzlaşma komisyonları, 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 müdürlüğünün 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 (Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, md.7/3).

Komisyonlar, üyelerinin tamamının katılımıyla toplanır ve oy çokluğuyla karar alır (Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, md.7/4). Komisyon başkan ve üyelerinin herhangi bir nedenle görevlerinin başında bulunmamaları halinde bunlara vekalet edenler komisyonda görev yapar (Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, md.7/5). Gümrük ve ticaret bölge müdürlüklerinde, aynı gün görüşülecek birden fazla uzlaşma talebinin tümü için bir uzlaşma komisyonu oluşturulur (Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, md.7/6). Uzlaşma komisyonları 10.000 TL'den az olan uzlaşma talepleri için toplanamaz. Birden fazla yükümlünün başvurusunun 10.000 TL'yi aşması halinde bu talepler tek bir uzlaşma komisyonu tarafından sonuçlandırılabilir (Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, md.7/7). Uzlaşma komisyonlarının başkanları komisyonların usulüne uygun olarak oluşturulmasını, komisyon çalışmalarının mevzuata uygunluğunu, komisyon çalışmalarının gizliliğini, komisyon çalışmalarının hızlı ve güvenli bir şekilde sonuçlandırılmasını sağlar ve bunun için gerekli tedbirleri alır.

Uzlaşma başvurularında tutarı 500.000 TL'ye kadar olanlar için<sup>13</sup> (bu tutar dahil) Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonları, bu tutarı aşanlar için ise Merkezi Uzlaşma Komisyonları yetkilidir (Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, md.9/1). 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 sonuçlandırılır (Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, md.9/2).

Uzlaşma komisyonlarının yetki alanlarına ilişkin tutarlar belirlenirken her bir kalem eşyaya ilişkin gümrük vergileri ile vergi aslına bağlı kesilen cezalar toplamı, beyanname kapsamında birden fazla kalem olması halinde, tutar tespitinde kalemlere düşen alacaklar toplamı, aynı nitelikteki alacaklara ilişkin işlemlerin birden fazla olması halinde alacakların tümü dikkate alınır (Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, md.9/3). Vergi aslına bağlı olmayan cezalar ile usulsüzlük cezalarının ayrı ayrı dikkate alınması gerekir. Aynı nitelikteki para cezalarının birden fazla olması halinde, tutar tespitinde para cezalarının toplamı dikkate alınır (Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, md.9/4). Vergi aslı ile vergi aslına bağlı olmayan cezanın birlikte uygulandığı durumlarda uzlaşma komisyonlarının yetki alanlarının tespitinde vergi aslı ile vergi aslına bağlı olmayan cezanın toplamı dikkate alınır (Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, md.9/7).

#### **3.1.3.4. Uzlaşma Talebi**

Uzlaşma talebinde bulunabilmek için yükümlünün kendisi, temsilcisi veya özel vekaletname verilmesi şartıyla gümrük müşaviri; veli ya da vasi veya aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden yükümlü ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olması halinde gümrük müşavirleri

<sup>13</sup>Bu tutarların belirlenmesinde fer'i alacaklar dikkate alınmaz.

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği ekinde yer alan Ek 3 numaralı forma uygun olarak hazırlanan dilekçeleri ile uzlaşmaya yetkili komisyonların sekreteryaya hizmetlerini yürütmekle görevli birimine başvururlar ya da dilekçelerini taahhütlü posta ile gönderirler (Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, md.10/1). İştirak sebebiyle ceza tatbik edilenlerin her biri uzlaşma talebinde bulunabilir. Bu fıkra kapsamında uzlaşma talebinde bulunulması ve uzlaşmanın vaki olması durumunda; uzlaşma, sadece başvuruda bulunanlar için hüküm ifade eder (Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, md.10/2). Uzlaşma başvurusunun yetkili komisyonlar dışındaki gümrük idarelerine yapılmış olması durumunda, talep derhal yetkili uzlaşma komisyonuna iletilir (Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, md.10/3). Aynı nitelikteki alacakların birden fazla gümrük müdürlüğünde veya başmüdürlük bağlantılarında yapılan işlemlere ilişkin olması durumunda söz konusu alacakların toplamı tek bir uzlaşmaya konu olabilir. Bu durumda yükümlü tarafından yetkili uzlaşma komisyonuna başvurulması esas olmakla birlikte, uzlaşmaya konu alacaklara ilişkin detaylı bilgilerin verilmesi şartıyla, işlemin yapıldığı gümrük idarelerinden herhangi birine de başvuru yapılabilmektedir (Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, md.10/4).

### **3.1.3.5. Uzlaşma Talebinin İncelenmesi**

Uzlaşma talebinin incelenmesi hususu Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 13'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre uzlaşmaya ilişkin talepler, uzlaşma komisyonunun sekreteryaya hizmetlerini yürüten birimi tarafından öncelikle ve ivedilikle usul yönünden incelenir. Yapılan incelemede;

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

hususları değerlendirilir. Usule ilişkin koşulları taşımayan talepler değerlendirilmez ve bu durum ilgiliye yazıyla veya elektronik yolla tebliğ edilir.

Usule ilişkin eksikliklerin giderilebilir nitelikte olması durumunda, yükümlüye eksikliklerin tamamlanması için başvuru süresinin sonuna kadar süre verilir. Başvuru süresinin sonunda uzlaşma başvurusunda bulunulmuş olması ve usule ilişkin eksikliklerin giderilebilir nitelikte olması halinde üç iş günü ek süre verilir. Verilen sürenin sonunda eksikliklerin tamamlanmaması halinde talep reddedilir. Uzlaşma talebinin kabul edilmemesine ilişkin idari işlem itiraz veya yargı yoluna açık olup genel usullere göre dava konusu edilebilir. Uzlaşma başvurusunda usule ilişkin bir eksiklik olmaması halinde sekreteryaya hizmetlerini yürüten birim tarafından söz konusu alacaklara ilişkin işlem dosyasının bir örneği ilgili gümrük idaresinden derhal temin edilir. Sekreteryaya tarafından uzlaşmaya konu alacağına ilişkin yapılan işlemler ve ihtilafın geçirdiği aşamalara ilişkin bilgi notu hazırlanarak derhal komisyona iletilir. Uzlaşma talep edilen alacak için ilgili programda güncelleme yapılarak uzlaşma talebi yapıldığına dair statü

seçilir. Uzlaşma talebinde bulunulan alacağın hatalı olduğunun tespit edilmesi halinde, durum gerekçesi ile birlikte yükümlüye bildirilir ve uzlaşma görüşmeleri düzeltilmiş tutar üzerinden yapılır.

### 3.1.3.6. Uzlaşma Görüşmeleri

Uzlaşma talebinin incelenmesinin ardından uzlaşma talebinin usulüne uygun yapıldığının anlaşılması halinde, uzlaşma ile ilgili olarak yapılacak görüşmelere katılınması hususu, Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği ekinde yer alan Ek 4 numaralı forma uygun düzenlenen uzlaşma davetiyesi ile en az beş gün önceden yazıyla veya uzlaşma talebi dilekçesinde belirtilen e-posta adresine elektronik yolla 7201 sayılı Tebligat Kanunu<sup>14</sup> hükümlerine göre komisyon sekreteryası tarafından yükümlüye tebliğ edilir. Yükümlünün istemesi halinde beş günlük süreye bağlı kalınmaksızın daha önceki bir tarih uzlaşma günü olarak belirlenebilir (Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, md.16/1). Tebliğ tarihi ve imzayı muhtevi tebliğ alındısı uzlaşma dosyasına konulur. Tebligatın elektronik yolla yapılması halinde buna ilişkin kayıt örnekleri dosyasında muhafaza edilir (Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, md.16/2). Yükümlünün uzlaşma davetiyesinde belirtilen yer, tarih ve saatte toplantıya katılması halinde uzlaşma görüşmelerine başlanır (Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, md.16/3).

Belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra komisyonun o gün toplanamayacağını anlaşılması halinde yeni bir uzlaşma günü belirlenerek yükümlüye bildirilir (Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, md.17/1). 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 ertelenebilir (Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, md.17/2). 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 edilir (Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, md.17/3).

Uzlaşma komisyonu görüşmelerine yükümlünün veya veli ya da vasinin bizzat katılması esastır. Yükümlünün toplantıya katılmaması halinde, temsilcisi veya vekaletnamede özel yetki verilmesi şartıyla, gümrük müşaviri de yükümlü adına görüşmelere katılabilir ve tutanakları imzalayabilir. Ayrıca, aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden yükümlü ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olduğu durumlarda uzlaşma başvurusunda bulunan ve görüşmelere kendisi ve/veya yükümlü ile birlikte katılan gümrük müşaviri de tutanakları imzalayabilir (Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, md.15/1). Yükümlü, uzlaşma komisyonu toplantılarında görüşlerini açıklamak üzere gümrük müşaviri bulundurabilir (Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, md.15/2). Uzlaşma komisyonlarına, yükümlü dahil, katılacak kişi sayısı üçü geçemez. Tutanaklara imza atma yetkisi olan kişi veya kişilerin yanında uzlaşma komisyonu toplantılarına katılan diğer kişi

<sup>14</sup>19.02.1959 tarih ve 10139 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

veya kişiler, görüşmede hazır bulunanlar olarak uzlaşma tutanağına imza atarlar (Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, md.15/3).

Yükümlünün uzlaşma davetiyesinde belirtilen yer, tarih ve saatte toplantıya katılması halinde başlayan uzlaşma görüşmelerinde yükümlü ile idare arasında uzlaşma sağlanırsa uzlaşma komisyonu durumu Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği ekinde yer alan Ek 5 numaralı forma uygun olarak üç nüsha düzenlenen tutanakla tespit eder. Bu tutanağın üç nüshası da komisyonun başkan ve üyeleri ile yükümlü tarafından imzalanır. Ayrıca tutanak üzerine imza alınarak yükümlüye derhal tebliğ edilir ve bir nüshası ilgisine verilir. Bir nüshası gerekli işlem yapılmak üzere derhal ilgili gümrük ve ticaret bölge müdürlüğüne veya gümrük müdürlüğüne gönderilir. Bir nüshası da uzlaşma komisyonunda oluşan dosyada saklanır (Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, md.16/4). Uzlaşma temin edilemediği hallerde temin edilememe nedeni belirtilmek suretiyle komisyonca Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği ekinde yer alan Ek 6 numaralı forma uygun olarak üç nüsha tutanak düzenlenir. Tutanağın bir nüshası yükümlüye verilir. Yükümlünün uzlaşma davetine icabet etmemesi veya tutanağı almaktan imtina etmesi halinde tutanağın iki örneği, gereği yapılmak üzere derhal ilgili gümrük ve ticaret bölge müdürlüğüne veya gümrük müdürlüğüne gönderilir. Bir nüshası da uzlaşma komisyonunda tutulan dosyada saklanır. Yükümlünün uzlaşma davetine icabet etmemesi veya tutanağı imzalamaktan imtina etmesi hallerinde kendisine ayrıca tebligat yapılmaz (Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, md.16/5). Uzlaşmanın vaki olmaması halinde; komisyonun nihai teklifi Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği ekinde yer alan Ek 7 numaralı forma uygun olarak tutanağa geçirilir ve bir nüshası yükümlüye verilir. Yükümlü, Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinde belirtilen on beş günlük sürenin son günü mesai saati bitimine kadar komisyonun nihai teklifini kabul ettiğini bir dilekçe ile ilgili gümrük müdürlüğüne bildirdiği takdirde, bu tarih itibarıyla uzlaşma vaki olmuş sayılır ve buna göre işlem tesis edilir (Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, md.16/6). Komisyon çalışmaları sırasında düzenlenen tutanakların yükümlü tarafından imzalanarak bir nüshasının yükümlüye verilmesi tebliğ hükmündedir. Bu durumda yükümlüye ayrıca tebligat yapılmaz (Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, md.16/7).

Yükümlünün uzlaşma talebinin, dilekçenin ilgili Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonu kayıtlarına girdiği tarihten itibaren azami kırk beş gün içinde sonuçlandırılması esastır. Ancak tutarı 10.000 TL'den az olan uzlaşma talepleri için uzlaşma komisyonları toplanmaz. Gümrük ve ticaret bölge müdürlüklerine yapılan uzlaşma taleplerinin üç ay içerisinde 10.000 TL'ye ulaşmaması halinde ise takip eden ay içinde mevcut uzlaşma talepleri sonuçlandırılır. Söz konusu sürelerin hesaplanmasında ilk yapılan uzlaşma başvuru tarihi esas alınır (Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, md.18).

### 3.1.3.7. Uzlaşma Sonuçları

Uzlaşmaya ilişkin toplantı sonucunda uzlaşma vaki olmamışsa bu husus, uzlaşma vaki olmuşsa uzlaşılan tutarlar ilgili gümrük müdürlüğüne bildirilir (Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, md.19). Uzlaşma vaki olduğu takdirde gümrük uzlaşma komisyonlarının düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği ilgili gümrük müdürlüğüne derhal yerine getirilir (Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, md.21/1). Uzlaşma tutanağının ilgili gümrük idaresine intikali üzerine, tahakkuk ve tebliğ edilmiş olan gümrük vergileri ve kesilen para cezaları uzlaşılan tutarlara göre düzeltilir (Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, md.21/2). Üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar dahil olmak üzere, Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği 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. Uzlaşılan alacakla ilgili olarak 5607 sayılı Kanun'a göre daha sonra cezaya hükmedilmesi halinde Gümrük Yönetmeliği'nin 579'uncu maddesine göre işlem yapılır (Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, md.21/3).

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 itiraz/dava yoluna gidebilir (Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, md.22/1). Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde, aynı alacaklar için yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz (Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, md.22/3). Uzlaşılan cezalar hakkında 5326 sayılı Kanun'un 17'nci maddesi uyarınca ayrıca peşin ödeme indiriminden yararlanılamaz (Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, md.23/1). Uzlaşma konusu yapılan alacaklar, uzlaşma gerçekleştiği takdirde, uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren genel usullere göre bir ay içinde ödenir (Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, md.24/1). Uzlaşılan tutarın ilgili süre içinde ödenmemesi ya da tecil/taksitlendirme işlemlerine konu edilmemesi halinde uzlaşma vaki olmamış sayılır ve ilgili alacak genel hükümlere göre tahsil edilir (Demirbaş Aksüt ve Gök, 2017:117-118). 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 uygulanır (Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, md.24/3).

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 edilebilir. Yükümlüsüne teslim edilen eşyaya terettüp eden alacaklar için uzlaşmanın vaki olması halinde, uzlaşılan tutar teminattan mahsup edilir. Uzlaşılan tutarın yükümlü tarafından nakden



ödenmesi halinde ise teminat iade edilir (Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, md.26).

#### **3.1.4. Gümrük Para Cezalarında Peşin Ödeme İndirimi**

Vergi Usul Kanunu kapsamında yer alan cezalar için öngörülen cezalarda indirim uygulamasının bir benzeri de Gümrük Kanunu kapsamındaki cezalar için öngörülmüştür (Yüce ve Çelikkaya, 2016:185). Kabahatler Kanunu’nun 17/6’ncı maddesine göre kabahat dolayısıyla idari para cezası veren kamu görevlisi, ilgilinin rıza göstermesi halinde bunun tahsilatını derhal kendisi gerçekleştirir. İdari para cezasını kanun yoluna başvurmadan önce ödeyen kişiden bunun dörtte üçü tahsil edilir.

Peşin ödeme indiriminden yararlanılabilmesi için ödemenin itiraz yoluna başvurulmadan yapılması gerekmektedir. Kabahatler Kanunu çerçevesinde para cezalarında erken ödeme nedeniyle %25’lik bir indirim söz konusu olmaktadır. Ancak bu indirimden yararlanılması kişinin itiraz hakkını kullanmasına engel değildir.

Gümrük Kanunu’nun 232/1’inci maddesine göre gümrük vergileri ile birlikte alınması gereken para cezaları (gümrük vergilerine alacağına bağlı) bu vergiler ile aynı zamanda karara bağlanarak tebliğ edilir ve aynı zamanda ödenir. Gümrük Kanunu’nun 198’inci maddesine göre de ödeme süresi tebliğ tarihinden itibaren on beş gündür. Bu tür para cezalarında on beş günlük ödeme süresi içinde itiraz yoluna başvuru yapılmadan ödeme yapılması halinde peşin ödeme indiriminden yararlanılabilecektir. Ancak gümrük vergileri alacağına bağlı olmayan maktu ya da nispi para cezalarının ne zaman ödeneceğine dair Gümrük Kanunu’nda bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle gümrük vergileri alacaklarına bağlı olmayan para cezalarının ödeme sürelerinin tespitinde 6183 sayılı Kanun hükümleri dikkate alınacaktır. Bu nedenle bu tür para cezalarında ödeme para cezalarının tebliğinden itibaren bir ay içinde yapılmalıdır. Bu tür para cezalarında itiraz süresi on beş gün iken ödeme süresi bir aydır. Bu nedenle itiraz süresi geçmiş ancak ödeme süresi henüz geçmemiş para cezalarının ödenmesinde de peşin ödeme indiriminden faydalanılabilecektir. Peşin ödeme indirimi kanuni ödeme süresi geçen cezalar için uygulanamayacaktır.<sup>15</sup> Gümrük Kanunu’nun 244/6’ncı maddesine göre ise uzlaşılan cezalar hakkında ayrıca peşin ödeme indiriminden yararlanılamaz.

#### **3.1.5. Gümrük Para Cezalarında İhbar (Pişmanlık) Uygulaması**

Gümrük Kanunu’nun 234/3’üncü maddesinde; *“Yukarıda belirtilen aykırılıkların gümrük idaresince tespit edilmesinden önce beyan sahibince bildirilmesi durumunda söz konusu cezalar yüzde onbeş nisbetinde uygulanır.”* hükmü yer almaktadır. Bu hükümle çeşitli aykırılıkların idarece tespitinden önce beyan sahiplerince bildirilmesi durumunda verilecek cezaların %15 oranında uygulanacağı belirtilmiştir. Bu aykırılıklar ve verilecek cezalar ise Kanun’un 234/1 ve 234/2’nci maddelerinde sayılmıştır.

<sup>15</sup>Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Gümrükler Genel Müdürlüğü’nün 16.08.2013 tarih ve 85593407-010.06.01 sayılı Genelgesi, md.9.

Kanun'un 234/1'inci maddesine göre; serbest dolaşıma giriş rejimi veya kısmi muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimine tabi tutulan eşyaya ilişkin olarak yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda;

1) 15'inci maddede belirtilen gümrük tarifelerini oluşturan 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.

2) Kıymeti üzerinden ithalat vergilerine tabi eşyanın beyan edilen kıymeti, 23 ila 31'inci maddelerde yer alan hükümler çerçevesinde belirlenen kıymete göre noksan bulunduğu takdirde, bu noksanlığa ait ithalat vergilerinden başka vergi farkının üç katı para cezası alınır.

3) 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.

Kanun'un 234/2'nci maddesine göre ise dahilde 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; yukarıdaki 1 numaralı fıkrada belirtilen farklılıkların tespiti durumunda aynı fıkrada öngörülen cezaların yarısı kadar para cezası alınır.

Gümrük Kanunu'nun 234/3'üncü maddesinde belirtilen avantajdan yararlanabilmek için; gümrük idaresinin tespitinden önce durumun gümrük idaresine bildirilmesi gerekmektedir. İlgilinin bildiriminden önce idarece tespit edilip ilgiliye tebliğ edilmesi halinde bu avantajdan yararlanılamayacaktır. İlgililerin söz konusu aykırılıkları bir dilekçe ile gümrük idaresine bildirmeleri durumunda eksik tahakkuk ettirilen gümrük vergileri ile gümrük vergilerinin üç katı ceza yerine (dahilde işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi ve tam muafiyetli geçici ithalat rejimi hükümlerine tabi eşya için eksik alındığı tespit edilen vergilerin bir buçuk katı) söz konusu gümrük vergilerinin %15'i oranında bir ceza uygulanacaktır (Atay, 2011). İlgilinin kendisini ihbar etmesi durumunda alınması gereken para cezasının %15 oranında tahsil edilmesi, 5326 sayılı Kanun'un 17/6'ncı maddesine göre yapılacak peşin ödeme indiriminin de %15 oranında tahsil edilecek ceza tutarı üzerinden yapılmasını gerektirecektir.

#### **4. Gümrük Kanunu'nda Yer Alan İdari Çözüm Yolları ile Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan İdari Çözüm Yollarının Karşılaştırılması**

Gümrük vergileri, sahip oldukları kendine has özellikleri nedeniyle Vergi Usul Kanunu kapsamına dahil edilmemiştir. Hal böyle olunca gümrük uyuşmazlıklarının çözüm yolları da diğer vergiler için öngörülen çözüm yollarından çeşitli farklılıklar göstermektedir. Gümrük uyuşmazlıklarının yargısal çözümünde Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergilerle aynı idari

yargı süreci işletilmektedir. Yani uyuşmazlıkların çözümünde gümrük vergileri ile Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergiler arasında farklılık bulunmamaktadır. Ancak uyuşmazlıkların idari (barışçıl) yollarla çözümünde birtakım farklılıklar bulunmaktadır. Çalışmanın devamında Gümrük Kanunu'nda yer alan idari çözüm yolları ile Vergi Usul Kanunu'nda yer alan çözüm yollarının benzer ve farklı yönleri incelenecektir.

#### **4.1. Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yolu ile Çözümü: Vergi Usul Kanunu ve Gümrük Kanunu Uygulaması Karşılaştırması**

Uzlaşma kurumu (tarhiyat sonrası uzlaşma) 1963 yılında kabul edilen 205 sayılı Kanun<sup>16</sup> ile eklenen Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesinden sonra gelen ek maddelerle Vergi Usul Kanunu'ndaki yerini almıştır (Tosuner ve Arıkan, 2014:74). 01.01.1986 tarihinde yürürlüğe giren 3239 sayılı Kanun'la eklenen Ek 11'inci madde ile de tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi Vergi Usul Kanunu'ndaki yerini almış ve daha sonra Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği<sup>17</sup> ile tarhiyat öncesi uzlaşmaya işlerlik kazandırılmıştır (Candan, 2006:261). Gümrük Kanunu'nda yer alan uzlaşma kurumu Vergi Usul Kanunu'nda yer alan tarhiyat sonrası uzlaşma kurumu ile benzerlik gösterdiğinden, tarhiyat öncesi uzlaşma yerine tarhiyat sonrası uzlaşma ile karşılaştırma yapılması yerinde olacaktır.

Uzlaşmanın kabulündeki temel amaç uyuşmazlıkların kolayca çözüme kavuşturulup vergi alacağının Hazineye daha hızlı bir şekilde intikalini sağlamaktır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2012:170). Ancak zamanla vergi uyuşmazlıklarının yargı yoluna başvurulmadan tarafların istek ve iradelerine uygun olarak sona erdirilmesi ve böylece yargının yükünün azalması (Candan, 2006:260), uzlaşmanın hukuki barışa hizmet etmesi ve mükelleflerin yargı yoluna başvurmalarına gerek kalmaksızın uyuşmazlığın çözümü ve böylece emek ve gider kaybına uğramalarının engellenmesi de (Başaran Yavaşlar, 2008:310-311) uzlaşmanın amaçlarına eklenmiştir. Gümrük vergileri açısından uzlaşma kurumu ise 6111 sayılı Kanun'un 137'nci maddesi ile Gümrük Kanunu'nun 244'üncü maddesinin yeniden düzenlenmesi ile kanundaki yerini almıştır. Gümrük Kanunu'nda yer alan uzlaşma kurumunun getiriliş amacı da gümrük idaresi ile yükümlüler arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların idari yargıya taşınmadan görüşme yoluyla çözümlenmesidir (Kılıç, 2013:353). Yine Kanun gerekçesinde uzlaşma ile yükümlüden istenilen vergi ve cezaların bir kısmından vazgeçilmesi karşılığında, vergi alacağının hemen tahsil edilmesi imkânının sağlanması, bu sayede yargı sürecinin uzaması nedeniyle doğacak sıkıntıların önlenmesi ve çok sayıda davanın takip külfetinin de ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır. Yükümlünün ise, yargıya gitmesi halinde

<sup>16</sup>04.01.1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi ve Bu Kanuna Bazı Hükümlerinin Eklenmesi Hakkında Kanun 28.02.1963 gün ve 11343 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>17</sup>16.02.1987 tarih ve 19374 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

faizleriyle birlikte daha büyük tutarlara ulaşabilecek vergi ve ceza borçlarının uzlaşılabilir kısmını ödemek suretiyle kalanından, ayrıca dava takip külfetinden kurtulması da hedeflenmektedir. Bunun yanında uzlaşma sayesinde vergi mahkemelerinde gereksiz iş yükü oluşmasının da önüne geçilecektir (Yağan, 2011). Görüldüğü gibi gerek Vergi Usul Kanunu'nda gerekse de Gümrük Kanunu'nda yer alan uzlaşma kurumunun getiriliş amaçları birbiriyle paralellik göstermektedir.

Tarhiyat sonrası uzlaşma idari bir işlem olan tarh işleminin yapılmasından sonra başvurulabilecek idari bir yoldur (Kızılot vd., 2008:232). Mükellef tarafından ikmalen, re'sen ya da idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin olarak kesilen vergi ziyai cezaları (Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyama sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza hariç) tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamındadır. Bu nedenle beyana dayalı olarak yapılan tarhiyatlar ile genel ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamında değildir (Yüce, 2012:74). Gümrük Kanunu'nun 244/1'inci maddesine göre ise 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 Gümrük Kanunu'nda ve ilgili diğer kanunlarda öngörülen cezaların tümü uzlaşma kapsamındadır. Görüldüğü gibi gümrük vergilerinde tarhiyat sonrası uzlaşmadan farklı olarak beyan edilen matrah farklarına ilişkin tahakkuklar bakımından da uzlaşmaya başvurulabilmektedir. Uzlaşmaya konu gümrük vergilerinin neler olduğu Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği ekinde yer alan Ek 1'de belirtilmiştir. Buna göre gümrük vergisi, ilave gümrük vergisi, tek ve maktu vergi, dampainge karşı vergi, sübvansiyona karşı telafi edici vergi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, ek mali yükümlülük, toplu konut fonu, ek fon, kaynak kullanımı destekleme fonu, çevre katkı payı, telafi edici vergi (ihracat), TRT bandrol ücreti (ticari olmayan eşya için) uzlaşmaya konu edilebilmektedir. Uzlaşmaya konu para cezalarının neler olduğu Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği ekinde yer alan Ek 2'de belirtilmiştir. Buna göre Gümrük Kanunu'nun 234, 235, 236, 237, 238, 239 ve 241'inci maddeleri, 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un 4'üncü maddesi, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 51'inci maddesi, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 16'ncı maddesi kapsamındaki para cezaları uzlaşma kapsamındadır. Gümrük Kanunu'nun 234, 235, 236, 237 ve 238'inci maddelerinde yer alan vergi kaybına neden olan işlemlere uygulanacak cezaları düzenlerken 239 ve 241'inci maddeleri usulsüzlüklere ilişkin cezaları düzenlemektedir. Görüldüğü gibi Vergi Usul Kanunu'nda sadece vergiler ve vergi ziyai cezası uzlaşma kapsamında iken (Coşkun Karadağ ve Organ, 2014:384) usulsüzlük cezaları uzlaşma kapsamında değildir. Gümrük Kanunu'nda ise vergilerin yanında usulsüzlük cezaları dahil tüm cezalar uzlaşma kapsamındadır.

Vergi Usul Kanunu’na göre, vergi ziyana sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten kaynaklanması, tarhiyatta Vergi Usul Kanunu’nun 369’uncu maddesinde yazılı şekilde bir yanılma halinin olması ya da Kanun’un 116, 117 ve 118’inci maddelerinde yazılı bir vergi hatası ile bunlar dışında her türlü maddi hata bulunması, yargı kararları ile idarenin uyuşmazlık konusu olayda görüş birliğinin olmaması uzlaşmaya başvuru nedenleri olarak sayılmıştır (Vergi Usul Kanunu, ek md.1). Gümrük Kanunu’nda ise uzlaşmaya konu alacaklar hakkında yükümlü ya da ceza muhatabı tarafından söz konusu eksiklik veya aykırılıkların kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten veya kanun hükümlerini yanlış yorumlamaktan kaynaklandığı, uyuşmazlık konusu olayda yargı kararları ile idarenin görüş farklılığının olduğu ileri sürülerek uzlaşmaya başvurulabilir (Gümrük Kanunu, md.244/1). Kanun hükümlerinden de anlaşılacağı üzere gerek Vergi Usul Kanunu’nda gerekse Gümrük Kanunu’nda benzer sebeplerle uzlaşma yoluna gidilmektedir.

Vergi Usul Kanunu kapsamında uzlaşmaya mükellef, kendisi ya da resmi vekâletname ile tayin edilen vekili (tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin kanuni temsilcileri) aracılığıyla başvurabilmektedir (Uzlaşma Yönetmeliği,<sup>18</sup> md.7). Gümrük Kanunu kapsamındaki uzlaşmaya ise yükümlünün kendisi, temsilcisi veya özel vekaletname verilmesi şartıyla gümrük müşaviri; veli ya da vasi veya aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden yükümlü ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olması halinde gümrük müşavirleri başvurabilmektedirler (Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, md.10/1).

Tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuru için vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliğini takip eden günden itibaren otuz günlük bir süre tanınmıştır (Yüce, 2012:74). Gümrük Kanunu kapsamında ise 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 on beş gün içinde yapılabilir. Gümrük vergileri ve cezalarının tebliğ tarihlerinin farklı olması halinde, uzlaşma başvurusunda, gümrük vergileri veya cezalara ilişkin en son tebliğ tarihi esas alınır (Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, md.11). Uzlaşma talepleri her iki kanunda yer alan uzlaşma kurumunda da yazılı bir dilekçenin elden teslimi ya da taahhütlü posta ile gönderilmesi ile gerçekleşmektedir (Coşkun Karadağ ve Organ, 2014:389).

İlgililerin uzlaşmaya davet konusu da her iki kanunda yer alan uzlaşma kurumları bakımından farklılık göstermektedir. Vergi Usul Kanunu kapsamındaki uzlaşma görüşmelerinde ilgiliye en az on beş gün önceden görüşmenin tarihi, yapılacağı yer ve saati bildirilir ve bu bildirim Vergi Usul Kanunu’nda yer alan tebliğ hükümlerine göre yapılır. Gümrük alacaklarına ilişkin uzlaşma davetiyesi ise en az beş gün önceden yazıyla veya uzlaşma

---

<sup>18</sup>03.02.1999 tarih ve 23600 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

talebi dilekçesinde belirtilen e-posta adresine elektronik yolla Tebligat Kanunu hükümlerine göre tebliğ edilir.

Tarhiyat sonrası uzlaşma görüşmelerine mükellefin kendisi ya da resmi vekaletname taşıyan vekili katılabilirken gümrük vergi ve cezalarına ilişkin uzlaşma görüşmelerine yükümlünün veya veli ya da vasinin bizzat katılması esastır. Yükümlünün toplantıya katılmaması halinde, temsilcisi veya vekaletnamede özel yetki verilmesi şartıyla, gümrük müşaviri de yükümlü adına görüşmelere katılabilir ve tutanakları imzalayabilir. Ayrıca, aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden yükümlü ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olduğu durumlarda uzlaşma başvurusunda bulunan ve görüşmelere kendisi veya yükümlü ile birlikte katılan gümrük müşaviri de tutanakları imzalayabilir (Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, md.15/1). Gümrük vergi ve cezalarına ilişkin uzlaşma görüşmelerine katılabilecek kişi sayısı üç ile sınırlandırılmışken (Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, md.15/3) Vergi Usul Kanunu'nda görüşmelere katılabilecek kişi sayısı bakımından bir sınırlama getirilmemiştir. Bunun yanında gümrük uzlaşma görüşmelerinde hazır bulunan tüm kişilere tutanağı imzalama yetkisi verilirken Vergi Usul Kanunu'nda uzlaşma görüşmelerinde görüşlerini açıklamak üzere bulunanlara tutanağı imza yetkisi verilmemiştir (Coşkun Karadağ ve Organ, 2014:391).

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan uzlaşma kurumu ile Gümrük Kanunu'nda yer alan uzlaşma kurumu arasındaki farklılıklardan birisi de uzlaşma görüşmelerinin süresi hususudur. Yükümlünün uzlaşma talebinin, dilekçenin ilgili Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonu kayıtlarına girdiği tarihten itibaren azami kırk beş gün içinde sonuçlandırılması esastır. Tarhiyat sonrası uzlaşma görüşmelerinin süresi hakkında ise herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır (Coşkun Karadağ ve Organ, 2014:391).

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan uzlaşma kurumu ile Gümrük Kanunu'nda yer alan uzlaşma kurumu arasındaki önemli farklardan biri de uzlaşma komisyonlarına ilişkindir. Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'ne göre uzlaşma taleplerinin değerlendirilmesi için Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonları ve Merkezi Uzlaşma Komisyonları kurulur (Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, md.7/1). Uzlaşma Yönetmeliği'ne göre ise genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlara ilişkin uzlaşma taleplerinin incelenmesi için üçer kişilik vergi dairesi uzlaşma komisyonları, defterdarlık uzlaşma komisyonu, vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonu, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ile merkezi uzlaşma komisyonu kurulur (Uzlaşma Yönetmeliği, md.6). Öncelikli olarak komisyon sayıları farklıdır. Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'ne göre uzlaşma talepleri hususunda 2 komisyon görevli iken Uzlaşma Yönetmeliği'ne göre 5 komisyon görevlidir ve bu komisyonları oluşturan görevliler<sup>19</sup> de farklılık

<sup>19</sup>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

göstermektedir. Bunun yanında Vergi Usul Kanunu kapsamındaki komisyonların yetkileri belirlenirken esas alınan tutarın hesabında sadece vergi, resim ve harç tutarı dikkate alınmakta, vergi ziyayı cezası dikkate alınmamaktadır. Buna karşın gümrük uzlaşma komisyonlarının yetkileri belirlenirken esas alınan tutarın hesabında hem vergiler hem de cezalar dikkate alınmaktadır. Ayrıca gümrük uzlaşma komisyonları 10.000 TL'nin altındaki tutarlar için toplanmazken tarhiyat sonrası uzlaşmada böyle bir sınır bulunmamaktadır (Coşkun Karadağ ve Organ, 2014:392).

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan uzlaşma kurumu ile Gümrük Kanunu'nda yer alan uzlaşma kurumu arasındaki farklılıklardan biri de uzlaşmanın sonuçları ile ilgilidir. Her iki kanuna göre uzlaşmanın sonuçları kesindir, uzlaşılan alacaklara karşı hiçbir mercie şikâyet ya da itiraz yapılamamakta, dava açılmamaktadır. Uzlaşılan cezalar açısından cezada indirim avantajından da yararlanılamaz. Gümrük vergisi alacakları ve cezalarında uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yükümlü, tahakkuk eden ve kendisine tebliğ edilen alacaklara, uzlaşmanın vaki olmadığına dair düzenlenen ve kendisine tebliğ olunan tutanağın tebliğinden itibaren itiraz/dava yoluna gidebilir (Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, md.22/1). Tarhiyat sonrası uzlaşmada ise uzlaşmanın sağlanamaması ya da temin edilememesi halinde mükellef vergi mahkemesine dava açabilir. Uzlaşma talebinde bulunulmadan önce dava açılmışsa uzlaşma talebi ile birlikte yargılama devam edecektir (Yüce, 2012:76). Gümrük vergisi alacaklarında ve cezalarda ise böyle bir durum söz

---

tarafından belirlenen, başkan dahil, üç üyeden oluşur. Bölge müdürü veya belirleyeceği bölge müdür yardımcısı komisyonlara başkanlık eder.

Merkezi uzlaşma komisyonları, müsteşar, müsteşar yardımcıları, gümrükler genel müdürü, risk yönetimi ve kontrol genel müdürü, gümrükler genel müdürlüğü genel müdür yardımcılığı ve daire başkanlığı ile risk yönetimi ve kontrol genel müdürlüğünün 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.

Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu: Vergi dairesi müdürlüklerinde; vergi dairesi müdürünün başkanlığında, vergi dairesi müdürü tarafından belirlenen vergi dairesi müdür yardımcılığı ve/veya şefler ve/veya gelir uzmanlarından; bağlı vergi dairelerinde ise malmüdürünün başkanlığında şef ile gelir uzmanı ve/veya memurdan oluşur. Vergi dairesi müdürlüklerinde, vergi dairesi müdür yardımcısı veya şef bulunmaması hâlinde komisyonunda bunların yerine görev yapanlar; malmüdürliklerinde ise şef bulunmaması hâlinde yerine gelir uzmanı veya memurlarından birisi üye olur.

Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu: Vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde kurulan bu komisyon, defterdarın veya tevkil edeceği defterdar yardımcısının başkanlığında gelir müdürü ile vergi dairesi müdüründen oluşur.

Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu: Vergi dairesi başkanı veya tevkil edeceği grup müdürünün başkanlığında, vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen grup müdürleri, koordinatör olarak görevlendirilen avukatlar, vergi dairesi müdürlerinden veya müdürlerden oluşur.

Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu: Gelir idaresi başkanı tarafından belirlenen gelir idaresi başkan yardımcısı veya gelir idaresi daire başkanlarından birinin veya I. hukuk müşavirinin başkanlığında, gelir idaresi daire başkanı ve/veya grup başkanları ve/veya hukuk müşavirleri ve/veya müdürlerden oluşur.

Merkezi Uzlaşma Komisyonu: Gelir idaresi başkanının başkanlığında, bir gelir idaresi başkan yardımcısı ve gelir yönetimi daire başkanından oluşur.

konusu değildir, yani uzlaşma ile dava açma hakkı aynı anda kullanılamamaktadır (Coşkun Karadağ ve Organ, 2014:394).

#### **4.2. Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Cezalarda İndirim Uygulaması ile Gümrük Para Cezalarında Peşin Ödeme İndirimi Uygulamasının Karşılaştırılması**

Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesine göre, kendilerine ceza kesilen mükellef ya da vergi sorumluları, Vergi Usul Kanunu kapsamına giren tüm vergi, resim ve harçlara ilişkin vergi cezalarını, ihbarnamenin tebliğinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde ya da 6183 sayılı Kanun'da belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse;

- Vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,

- Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasının yarısı indirilir. Mükellef ya da vergi sorumlusu ilgili sürelerde vergi cezasını ödemez ya da dava konusu yaparsa cezada indirim uygulamasından yararlanamaz.

Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen cezalarda indirim uygulamasının bir benzeri Kabahatler Kanunu'nun 17/6'ncı maddesi ile düzenlenen peşin ödeme indirimidir. Kanun'un ilgili maddesine göre kabahat dolayısıyla idari para cezası veren kamu görevlisi, ilgilinin rıza göstermesi halinde bunun tahsilatını derhal kendisi gerçekleştirir. İdari para cezasını kanun yoluna başvurmadan önce ödeyen kişiden bunun dörtte üçü tahsil edilir. Görüldüğü gibi para cezasının kanun yoluna başvurulmadan ödenmesi halinde %25'lik bir ceza indirimi söz konusu olmaktadır. Gümrük Kanunu'nun 234-238'inci maddeleri arasında düzenlenen vergi kaybına neden olan fiiller nedeniyle verilecek para cezaları ile Kanun'un 239 ve 241'inci maddelerinde düzenlenen usulsüzlüklere ilişkin olarak verilecek cezalar peşin ödeme indiriminden yararlanabilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan cezalarda indirim uygulaması ile gümrük para cezalarına uygulanan peşin ödeme indirimi uygulaması kapsam bakımından birbirine benzemektedir. Her ikisinde de vergi ziyasına (kaybına) neden olan fiiller dolayısıyla kesilen cezalar ve usulsüzlük cezaları indirim kapsamındadır. Cezalarda indirim oranları ise farklılık göstermektedir. Gümrük para cezalarında 1/4 olan indirim oranı, vergi ziyayı cezalarında birinci defada yarısı, takip edenlerde 1/3'ü, usulsüzlük veya özel usulsüzlüklerde ise yarısı olmak üzere gümrük para cezalarına göre daha büyük orandadır. Amaçlar bakımından her iki kanundaki düzenlemeler paralellik göstermektedir. Her iki düzenlemenin de temel amacı idarenin daha kısa zamanda ve daha az emek ve kaynak harcayarak cezaların tahsilini sağlamaktır. Para cezalarının ödeme süresi de farklılık göstermektedir. Gümrük Kanunu'nun 198'inci maddesine göre ödeme süresi tebliğ tarihinden itibaren on beş gündür. Bu tür para cezalarında on beş günlük ödeme süresi içinde itiraz yoluna başvuru yapılmadan ödeme yapılması



halinde peşin ödeme indiriminden yararlanılabilecektir. Ancak gümrük vergileri alacağına bağlı olmayan maktu ya da nispi para cezalarının ne zaman ödeneceğine dair Gümrük Kanunu'nda bir hüküm yoktur. Bu tür cezalar için 6183 sayılı Kanun hükümleri dikkate alınacak ve böylece bu tür para cezalarında ödeme, para cezalarının tebliğinden itibaren bir ay içinde yapılacaktır. Vergi Usul Kanunu kapsamındaki cezalarda ise otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvuru yapılması ve bir aylık ödeme süresi içinde ya da teminat göstermek suretiyle vade bitiminden itibaren üç ay içinde ödenmesi halinde cezalardan indirim uygulamasından yararlanılabilecektir. Uzlaşılacak cezalar hususunda gerek peşin ödeme indiriminden gerekse de cezalarda indirimden yararlanılamayacaktır.

Peşin ödeme indirimi ile ilgili unutulmaması gereken en önemli husus, peşin ödeme indiriminden yararlanmanın cezalara karşı itiraz yoluna gidilmesi önünde bir engel oluşturmadığıdır. Kendisine kesilen cezayı ödeyip, peşin ödeme indiriminden yararlanan bir yükümlü, ödediği bu ceza ile idari itiraz yoluna gidebilmekte fakat uzlaşmaya başvuramamaktadır.

### **4.3. Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Pişmanlık ve Islah Uygulaması ile Gümrük Kanunu'nda Yer Alan İhbar (Pişmanlık) Uygulamasının Karşılaştırılması**

Hızlı ve yoğun şekilde akan ticari ve sınai hayat içinde birçok işlem yapılmakta olup, kimi mükelleflerin idareye karşı bazı ödevlerini eksik yerine getirmeleri ve bunu sonradan fark etmeleri mümkündür. Mükelleflerin yaptığı fiillerden pişmanlık duyması, işlediği fiilin olumsuzluğunu iyi niyetle kabul ettiğini gösteren psikolojik bir durumdur. Kanun koyucu da bu iyi niyete karşılık olarak ilgililere birtakım haklar sunmaktadır (Şenyüz, 2017:287). Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesine göre beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi halinde vergi ziyai cezası kesilmeyecektir. Ancak bu uygulamadan yararlanabilmek için mükellefin kendiliğinden haber vermesinden önce bir muhbir tarafından ihbarda bulunulmamış olması, dilekçenin mükellef nezdinde bir vergi incelemesine başlanmadan ya da olayın takdir komisyonuna intikalinden önce verilmesi, hiç verilmemiş vergi beyannamelerinin dilekçenin verilmesinden itibaren on beş gün içinde verilmesi, eksik ya da yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde tamamlanması ve düzeltilmesi, mükellefin haber ettiği ve ödeme süresi geçmiş vergilerin ödemenin geciktiği her ay ve kesri için gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte haber verme tarihinden itibaren on beş gün içinde ödenmesi gerekmektedir.

Gümrük Kanunu'nun 234/3'üncü maddesine göre Kanun'un 234/1 ve 234/2'nci maddelerinde sayılan aykırılıkların gümrük idaresince tespitinden önce beyan sahibince bildirilmesi durumunda cezalar %15 oranında

uygulanacaktır. Görüldüğü gibi Vergi Usul Kanunu'nda yer alan pişmanlık ve islah uygulamasında mükelleflerin kendiliğinden haber etmeleri ve belirli şartların da gerçekleşmesi halinde vergi ziyayı cezası hiç kesilmezken Gümrük Kanunu kapsamında idareye önceden haber edilmesi halinde, başka bir şarta gerek kalmaksızın, cezalar %15 oranında uygulanmaktadır. Her iki kanunda yer alan uygulamadan yararlanabilmek için ilgilinin bildiriminden önce idarece tespit yapılmamış olması gerekmektedir. Bunun dışında Gümrük Kanunu'nda bu uygulamadan sadece 234/1 ve 234/2 kapsamındaki vergi kaybına neden olan aykırılıklar nedeniyle kesilen cezalar yararlanabilirken Vergi Usul Kanunu kapsamındaki uygulamadan vergi ziyasına sebebiyet veren tüm fiiller nedeniyle verilecek cezalar yararlanabilecektir. Her iki uygulamada da usulsüzlükler kapsama dahil edilmemiştir.

Pişmanlık uygulamasının gerek yükümlüler gerek idare açısından birçok avantajı bulunmaktadır. Pişmanlık uygulaması ile şartları taşıyan yükümlüler yüksek idari para cezalarından ve vicdani baskıdan kurtulmaktadır. Yine idare vergi alacağını masrafsız bir şekilde tahsil etmekte, olası yargı sürecinin uzaması nedeniyle ortaya çıkabilecek davanın takip külfeti gibi sıkıntılardan kurtulmakta, denetimden kaynaklı zaman, emek ve personel maliyetlerinden tasarruf etmektedir (Yıldız, 2017:56).

### **Sonuç**

Gümrük vergileri Vergi Usul Kanunu kapsamına dahil edilmemiş ve kendi özel kanunu olan Gümrük Kanunu'nda düzenlenmiştir. Bunun yanında Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Özel Tüketim Vergisi Kanunu ile Gümrük Kanunu'nun uygulamasına ilişkin çıkarılan yönetmelikler ve Bakanlar Kurulu Kararlarında uygulamaya ilişkin hükümler bulunmaktadır. Ülkeler arasındaki ekonomik ilişkilerin artması ve engellerin kalkması, bunun yanında ülkemizin gümrük birliğine üye olması gibi nedenlerle gümrük mevzuatında sürekli değişiklikler olmaktadır, yani dinamik bir yapıya sahiptir. Gümrük idaresi ile yükümlüler arasında sürekli değişen yapıya ayak uyduramama, teknik yapısı sebebiyle uzmanlık gerektirmesi ve buna bağlı olarak hükümlerin doğru bir şekilde anlaşılabilmesi ya da yanlış yorumu gibi sebepler gümrük idaresi ile yükümlü arasında birtakım uyuşmazlıkların ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

Gümrük uyuşmazlıkları idari ve yargısal süreçte sonuçlandırılabilir. Ancak şunu belirtmek gerekir ki gümrük vergilerinde ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümünde kanun koyucu öncelikle idari yolda çözüme gidilmesini zorunlu kılmıştır. Nitekim itiraz yoluna başvurulmadan idari yargıda dava açılması idari merci tecavüzü sayılacaktır. Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergilerde idari çözüm yollarına isteğe bağlı olarak gidilebilmekte ve bu yollar kullanılmadan doğrudan yargı sürecine başvurulabilmektedir. Her ne kadar gümrük

vergileri ve cezalarında idari çözüm yolunu kullanmadan yargıya gidilememesi, mahkemelerin iş yükünün azaltılması, alacağın hazineye hızlı intikali, yargılama giderleri gibi giderler olmaksızın alacağın tahsil edilmesi gibi amaçlara hizmet etse de bu yönüyle gümrük yükümlülerinin dezavantaja sahip olduğu söylenebilir. Bu nedenle yükümlülerin söz konusu uyuşmazlığın hızlı bir şekilde çözüme kavuşturulması için gümrük vergileri ve cezalarında da diğer vergilerde olduğu gibi idari çözüm yollarına başvuru zorunlu olmadan yargı yoluna gidilebilmesinin önü açılmalıdır.

Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesine göre beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi halinde vergi ziyai cezası kesilmeyecektir. Ancak Gümrük Kanunu'nun 234/3'üncü maddesine göre Kanun'un 234/1 ve 234/2'nci maddelerinde sayılan aykırılıkların gümrük idaresince tespitinden önce beyan sahibince bildirilmesi durumunda cezalar %15 oranında uygulanacaktır. Her iki kanunda da yer alan uygulamalar usul açısından birbirine oldukça benzemesine rağmen birinde vergi cezasının hiç kesilmemesi, diğerinde ise %15 oranında kesilmesi benzer durumda olan mükellefler açısından uygulama farklılığına neden olmaktadır. Gümrük Kanunu'nda yer alan hükmün iyi niyetli yükümlüler lehine Vergi Usul Kanunu'nda olduğu gibi düzenlenmesi yerinde olacaktır.

Uyuşmazlıkların idari çözüm yollarında uzlaşma kurumu özellikle kanunilik ilkesi olmak üzere vergilemenin birtakım temel ilkelerine aykırı bir uygulama olduğu gerekçesiyle eleştirilmektedir. Ancak her ne kadar uzlaşma ile yükümlüden tahsil edilmesi gereken vergi ve cezaların bir kısmından vazgeçiliyor olsa da, alacağın hızlı bir şekilde tahsilatına imkân tanınması ve yargının yükünün hafiflemesi bakımından oldukça büyük bir öneme sahiptir. Nitekim uzlaşma başvuru sayısı ile uzlaşılan dosya sayısına bakıldığında uzlaşmanın idari çözüm yolları arasında ne kadar önemli olduğu anlaşılmaktadır. 2016 yılında yapılan 2.710 uzlaşma başvurusundan şu ana kadar 1.592'si ile uzlaşma sağlanmış, 447 başvuru ile ilgili işlemler devam etmektedir. 2017 yılında ise 2.942 uzlaşma başvurusu olmuş; bunların 2.249'u ile uzlaşma sağlanmış olup 548 başvuru ile ilgili işlemler devam etmektedir.

Gümrük vergileri diğer vergilerden farklı olarak teknik bilgi ve uzmanlık gerektirmektedir. Bu nedenle gümrük idaresinin etkin bir şekilde çalışabilmesi, uyuşmazlıkların idari safhada hızlı bir şekilde çözümü, yükümlülerin gümrük ile ilgili sorularına doğru ve zamanında bilgi verilebilmesi bakımından gümrük personelinin gümrük mevzuatı ve uygulaması hakkında yeterli bilgiye sahip olmaları büyük önem arz etmektedir.

### Kaynakça

- Aksoy, Ş. (1990), *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Atay, H. (2011), “Gümrük Kanunu Uyarınca Verilecek Cezalarda Pişmanlık Uygulaması”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı: 85, <http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/yayinlar/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi> (Erişim Tarihi: 05.10.2017)
- Başaran Yavaşlar, F. (2008), “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma”, *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt: II, 309-337, <http://dosya.marmara.edu.tr/ikf/14-TURK-VERGI-HUKUKUNDA-UZLASMA.pdf> (Erişim Tarihi: 25.09.2017)
- Bozkurt, C. (2011), “Gümrük Vergileri ve Para Cezaları İçin Uzlaşma Müessesesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:108, 99-110, <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/yayinlar.asp?Gid=1&Yid=108> (Erişim Tarihi: 25.09.2017)
- Candan, T. (2006), *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Coşkun Karadağ, N. ve Organ, İ. (2014), “Gümrük Uzlaşması ve Vergi Usul Kanunu’ndaki Uzlaşma Kurumu ile Karşılaştırılmalı Olarak Değerlendirilmesi”, *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 7(1), 370-396, <http://iibfdergi.nigde.edu.tr/article/view/5000066665> (Erişim Tarihi: 6.09.2017)
- Danıştay 7. Daire, E:2008/7153, K:2009/5844, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm> (Erişim Tarihi: 20.09.2017)
- Danıştay 7. Daire, E: 2011/8642, K:2014/1982, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm> (Erişim Tarihi: 27.04.2018)
- Danıştay 7. Daire, E:2011/3777, K:2015/1438, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm> (Erişim Tarihi: 17.04.2018)
- Danıştay 7. Daire, E:2012/6573, K:2015/7215, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm> (Erişim Tarihi: 17.04.2018)
- Demirbaş Aksüt, B. ve Gök, Ö. (2017), “Gümrük Vergilerinden Kaynaklanan Anlaşmazlıkların Uzlaşma Yolu ile Çözümü”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 18(2), 75-125, <http://hukuk.deu.edu.tr/wp-content/uploads/2017/04/BURCU-DEMIRBAS-AKSUT-OZGECAN-GOK.pdf> (Erişim Tarihi: 20.09.2017)
- Derdıyok, T. (2013), *Dış Ticarete Vergi ve Mali Yükümlülükler*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Ercan, T. (2012), *Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Erdem, T. (2012), *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Gözler, K. (2011), *Anayasa Hukukunun Genel Teorisi*, Cilt II, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.

- Kılıç, K. (2013), *Kaçakçılık Suçları Gümrük Kabahatleri ve Gümrük Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Kızılot, Ş., Şenyüz, D., Taş, M. ve Dönmez, R. (2008), *Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık*, Ankara.
- Kızılot, Ş. ve Kızılot, Z. (2011), *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayıncılık*, Ankara.
- Koyunoğlu, D. (2010), “Gümrük Uyuşmazlıkları İçin İtiraz ve İdari Yollar”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı:83, <http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/yayinlar/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi> (Erişim Tarihi: 07.10.2017)
- Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2012), *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Öztürk, İ.H. (2012), “Gümrük Vergileri Kavramı ve Gümrük Kanunu’ndaki İdari İtiraz Müessesesi”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı: 103, <http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/yayinlar/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi> (Erişim Tarihi: 06.10.2017)
- Selen, U. (2012), *Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Şenyüz, D. (2017), *Vergi Ceza Hukuku*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Tosuner, M. ve Arıkan, Z. (2014), *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı*, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir.
- Tuncer, S. (2001), *Gümrükler ve Gümrük Vergileri (Teori-Uygulama)*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- Yağan, H. (2011), “Gümrük Vergi Hukukunda Yeni Bir Müessese: Uzlaşma”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 275, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/gumruk-vergi-hukukunda-yeni-bir-muessese-uzlasma/4528> (Erişim Tarihi: 11.10.2017)
- Yeşilova, A. (2017), *Gümrük Hukukuna İlişkin Uyuşmazlıklar ve Hukuki Çözüm Yolları*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Yıldız, G. (2017), “Gümrükte Pişmanlık Müessesesi”, *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, Sayı: 9, 50-56.
- Yüce, M. (2012), *Türk Vergi Yargısı*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Yüce, M. ve Çelikkaya, A. (2016), *Örnek Uygulamalarla Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*, Dora Basım Yayın Dağıtım, Bursa.