

GÜMRÜK YÖNETMELİĞİNİN İTİRAZLARIN KARARA BAĞLANMASINDAN ÖNCE EŞYANIN TESLİMİNİ DÜZENLEYEN 587. MADDESİNE İLİŞKİN GENEL BİR DEĞERLENDİRME

Kıymet Araştırması Devam Ederken Eşyanın Teslimine Dair Taleplerin de Bu Madde Kapsamında Değerlendirilmesi Hukuka Uygun mudur?

Arif KÜMBÜL*

Giriş

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 242. Maddesi uyarınca:

Tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı onbeş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama itiraz edilebilecek; itirazın reddi kararlarına karşı işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı mercilerine başvurulabilecektir.

Söz konusu Kanuna dayanılarak hazırlanıp yayımlanan Gümrük Yönetmeliğinin 'İtirazların karara bağlanmasından önce eşyanın çekilebilmesi' başlıklı 587. Maddesinde ise:

Yükümlülerin, mercilerince verilecek kararlardan önce, ihtilaf konusu eşyayı çekmek istemeleri durumunda;

- a) Kararların yükümlü tarafından tebellüğü edilmiş olması ve taleplerinin bir dilekçe ile gümrüğe verilmiş olması,
- b) Yükümlünün beyanına göre yapılan vergi tahakkukları ile gümrük idaresince tahakkuk ettirilen bütün vergiler arasındaki farkın ve para cezalarının teminata bağlanması,

- c) Uyuşmazlığın idari yargı mercilerine intikali halinde bu hususun belgelenmesi,
- d) İdarece gerekli görülebilecek her türlü bilgi ve belgenin sunulması,

Şartlarının karşılanması kaydıyla, bu isteklerinin kabul olunacağı ve eşyanın çekilmesine izin verileceği hükme bağlanmıştır.

Anılan Yönetmelik maddesinin ikinci fıkrasında, vergi tahakkukunun kesinleşmesinden önce idare ile *yükümlü arasında çıkan uyuşmazlığın yürürlükteki yasaklama ve kısıtlama hükümlerini ihlal eder mahiyette olduğu takdirde* bu madde hükmünün uygulanmayacağı belirtilmiştir.

Gümrük kıymetinin belirlenmesine ilişkin 2012/29 sayılı Gümrükler Genel Müdürlüğü genelgesinde, 'Kıymet incelemesi sonuçlanmadan eşyanın çekilebilmesi başlıklı' 3.3 maddesinde de, eşyanın gümrük gözetimi altındayken çekilmek istenilmesi durumunda *söz konusu yönetmelik maddesinde belirtilen koşullarla talebin kabul edileceği vurgulanmıştır.*

Maddenin üçüncü fıkrasında da, keza, birinci fıkranın (b) bendinin uygulanmasında düşük kıymet beyanı şüphesiyle kıymet araştırması yapılan hallerde, araştırmanın bu maddenin uygulanmasının talep edildiği tarihten itibaren bir yılda sonuçlanmaması halinde, gümrük idaresinde mevcut verilere göre işlemin sonuçlandırılacağı, bu süreden sonra alınan cevaplar çerçevesinde vergi farkı ortaya çıkan hallerde gerekli işlemlerin yerine getirileceği hükmüne yer verilmiştir.

Bu yazıda, yükümlülerin ihtilaf konusu eşyayı çekilebilmelerini birinci fıkranın (b) bendinde öngörülen 'beyana göre yapılan vergi tahakkukları ile gümrük idaresince tahakkuk ettirilen bütün vergiler arasındaki farkın ve para cezalarının teminata bağlanma-

si' şartına bağlayan yukarıdaki yönetmelik hükmünün, keza kıymet araştırmasının söz konusu olduğu yani henüz bir vergi tahakkukunun tebliğinin ve dolayısıyla ihtilafın doğmadığı durumların da yukarıda sözü edilen genelge ve maddenin üçüncü fıkrası aracılığıyla (b) bendiyle ilişkilendirilmesinin hukuka uygun olup olmadığının değerlendirilmesi amaçlanmıştır.

1. Belirli Yasa Maddeleri, Milletlerarası Anlaşma Hükümleri ile Anayasa Mahkemesi ve Danıştay Kararları

Konunun belirli yasa maddelerinde, milletlerarası anlaşmalarda geçen hükümler ve *yüksek mahkemelerin kararlarından* hareketle incelenmesinde yarar görülmüştür.

1.1. Anayasa'nın Mülkiyet Hakkını Düzenleyen 35. Maddesi ve Milletlerarası Andlaşmalara Kanun Hükmünde Olma Niteliği Veren 90. Maddesi Hükümleri

Anayasanın 35. Maddesinde, herkesin, mülkiyet ve miras haklarına sahip olduğu belirtildikten sonra; bu hakların, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabileceği hükmüne yer verilmiştir.

Yönetmeliğin 587 maddesinin birinci fıkrasının (b) bendiyle mülkiyet hakkına sınırlama getirildiği çok açıktır. Bu itibarla, Anayasa'nın söz konusu hükmüne aykırı biçimde kanunla düzenlenmesi gereken bir konunun *Yönetmelikle düzenlenmesi yoluna gidilmiş olduğu en başta söylenebilecektir.*¹

¹ Nitekim, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'ndan önce bu konu Kanunla düzenlenmiş, 1615 sayılı (mülga) Gümrük Kanunu'nda 'Eşyanın Teslimi' başlıklı 77. Maddesinin üç ve dördüncü fıkralarında, 'İhtilafli hallerde vergi tahakkuklarının kesinleşmesinden önce farklarını da teminata bağlayarak eşyanın teslimini **istiyen** mükelleflerin bu istekleri kabul olunur. Şu kadar ki, vergiler tahakkukunun kesinleşmesinden önce eşyanın teslimi mahzurlu görülen hallerde bu hüküm uygulanmaz. **Para cezasını gerektiren hallerde, cezaya ait para da teminata bağlanır.**' hükmüne yer verilmişti.

Öte yandan, konu değerlendirilirken, Anayasanın 90. Maddesinin, Türkiye Cumhuriyeti adına Yabancı Devletlerle ve Milletlerarası Kuruluşlarla yapılacak anlaşmaların onaylanmasının, Türkiye Büyük Millet Meclisinin onaylamayı bir kanunla uygun bulmasına bağlı olduğu; usulüne göre yürürlüğe konulmuş Milletlerarası Anlaşmaların kanun hükmünde olduğu ve bunlar hakkında Anayasa Mahkemesine başvurulamayacağına dair beşinci fıkra hükmünün de göz önünde bulundurulması yerinde olacaktır.

1.2. İdari Yargılama Usulü Kanununun Yürütmenin Durdurulmasına Dair 27. Maddesi

2577 sayılı Kanunun söz konusu maddesinin birinci fıkrasında, Danıştay veya idari mahkemelerde dava açılmasının dava edilen idari işlemin yürütülmesini –kendiliğinden- durdurmayaacağı belirtildikten sonra; ikinci fıkrasında, Danıştay veya idari mahkemelerin, idari işlemin uygulanması halinde telifisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda, davalı idarenin savunması alındıktan veya savunma süresi geçtikten sonra gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verebileceği;

Maddenin dördüncü fıkrasında ise, yukarıdaki genel hükme bir istisna olarak; vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılmasının, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durduracağı belirtilmiştir.

1.3. 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 245. Maddesinin Anayasa Mahkemesi'nin 2005/71 sayılı Kararıyla Yürürlükten Kaldırılmış Olan Üçüncü Fıkrası²

² Maddenin ikinci fıkrası da aynı Anayasa Mahkemesi Kararıyla, keza geride kalan birinci fıkrası ise 5911 sayılı Kanun'la yürürlükten kaldırılmıştır. Konumuzla doğrudan ilgili olmadıkları için, burada bu fıkraların içerikleri üzerinde durulmamıştır.

Bahis konusu fıkrada:

'3. Alınan kararlara karşı idari yargı mercilerine başvurulması, bu kararın idare tarafından uygulanmasına engel oluşturmaz.' hükmüne yer verilmişti.

Bu hüküm, gümrük vergileri ve bunlara dair cezalara karşı (idari makamlara) yapılan itirazların reddedilmesi sonrasında idari yargı mercilerine başvurulmasının, 2577 sayılı Kanunun 27. Maddesinin dördüncü fıkrasında öngörülen aksine, tahsil işlemlerini kendiliğinden durdurmaması sonucunu doğurmakta; konuyu 27. Maddenin birinci ve ikinci fıkralarında yer alan genel hükümlere tabi kılmaktaydı. Başka bir ifadeyle, bunların tahsil işlemlerinin durması, davaya bakan mahkemenin, başvuru üzerine 'durmasının telifisi güç veya imkânsız zararlar doğurması ve işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleştiğine kanaat getirerek' vereceği yürütmeyi durdurma kararıyla mümkün olabilmekteydi.

Ordu Vergi Mahkemesi'nin, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 238. maddesi uyarınca verilen gümrük para cezasının kaldırılması istemiyle açılan davada, vergi mahkemelerinde davacı olarak aynı hukuksal konuma sahip gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri ile gümrük vergisi mükellefleri arasında yargılamanın seyri bakımından farklı düzenlemenin hukuken geçerliliğinin olmadığını belirterek, fıkrada yer alan 'Alınan kararlara karşı idari yargı mercilerine başvurulması, bu kararın idare tarafından uygulanmasına engel oluşturmaz.' kuralının Anayasa'nın 2., 10. ve 36. maddelerine aykırılık oluşturduğu savıyla yaptığı itiraz başvurusunu değerlendiren Anayasa Mahkemesinin, 2005/71 sayılı Kararında:

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 4001 sayılı Yasa ile değiştirilen 27. maddesinin üçüncü³

³ Bu fıkra, daha sonraki değişikliklerle, teselsül yoluyla dördüncü fıkra olmuştur.

fıkrasında, vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılmasının, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümlülüklerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durduracağı açıkça hükme bağlanmasına karşın, aynı hukuki durumda olan gümrük vergisi mükellefleri hakkında alınan kararlara karşı idari yargı merciine başvurulmasının gümrük idaresince alınan kararın uygulanmasına engel oluşturmayacağına öngörülmesinin, Anayasa'nın 10. Maddesindeki eşitlik ilkesine aykırı olduğu belirtilerek Kuralın iptali gerektiği sonucuna varılmış;

Anayasa'nın 10. maddesine aykırı görülerek iptal edilen kuralın, ayrıca Anayasa'nın 2. ve 36. maddeleri yönünden incelenmesine gerek görülmemiştir.

1.4. Kıymet Anlaşmasının 13. Maddesi Hükümü Çerçevesinde Gümrük Yönetmeliğinin 587. Maddesinin Değerlendirilmesi

Onaylanması 12.05.1988 tarihli ve 3447 sayılı Kanunla uygun bulunan ve 30.07.1988 tarihli ve 88/13194 sayılı Kararname ile onaylanıp, 27.08.1993 tarihli ve 21681 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan "Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının (GATT) VII. Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşma"nın 13. Maddesinde, ithal eşyasının gümrük kıymetinin belirlenmesi işlemleri sırasında, gümrük kıymetinin nihai tespitinin ertelenmesi gerektiğinde; teminat şart koşulmuşsa, ithalatçının eşyayı gümrükten kefalet, depozito veya diğer uygun bir şekil altında, muhtemel nihai gümrük vergilerini kapsayacak yeterli bir teminat sağlamak suretiyle çekebileceği, her taraf ülke mevzuatının, bu tür durumlar için hükümler getireceği belirtilmiştir.

Burada, düşük kıymet beyanı şüphesiyle başlatılan bir kıymet araştırması, anlaşmadaki ifadesiyle güm-

rük kıymetinin nihai tespitinin ertelenmesi söz konusudur. Başka bir deyişle, ihtilafa konu olabilecek bir vergi tebligatı ve dolayısıyla başlamış bir ihtilaf henüz bulunmamaktadır. Yükümlü beyan ettiği kıymet çerçevesinde beyannamede gösterdiği/görünen vergiler tutarını ödemek suretiyle eşyasını çekmek istemektedir. Gümrük, elindeki ham verilere istinaden beyan edilen kıymetin doğruluğundan şüphe etmektedir, ancak araştırması henüz sonuçlanmamıştır. Anlaşma, bu tür durumlarda –üye ülke mevzuatında- yükümlünün eşyasını çekebilmesi için teminat şart koşulmuşsa, gümrüğün elindeki mevcut verilerin işaret ettiği muhtemel nihai vergiler tutarını kapsayacak bir teminat sağlamak suretiyle eşyanın çekilebilmesini, taraf ülke mevzuatlarının bu tür durumlar için hükümler getirmesini öngörmüştür.

Andlaşmada, teminatın muhtemel nihai gümrük vergilerini kapsayacak yeterlilikte olacağı belirtilmiş; muhtemel cezaları karşılamak için teminat aranması istenmemiştir.

Hal böyle iken:

Gümrük kıymetinin belirlenmesine ilişkin 2012/29 sayılı genelgede, henüz kıymet incelemesi sonuçlanmadan eşyanın çekilmek istenilmesine dair taleplerin Gümrük Yönetmeliğinin 'İtirazların karara bağlanmasından önce eşyanın çekilebilmesi' başlıklı 587. Maddesinde belirtilen koşullarla kabul edileceği belirtilmiştir.

Söz konusu Yönetmelik maddesinin *üçüncü fıkrasında da, keza*, 'birinci fıkranın (b) bendinin uygulanmasında düşük kıymet beyanı şüphesiyle kıymet araştırması yapılan hallerde...' denilmek suretiyle kıymet araştırması devam ederken eşyanın çekilmesi için yapılacak taleplerin bu madde kapsamında sonuçlandırılacağı ayrıca teyit edilmiş görülmektedir.

Yükümlülerin, mercilerince verilecek kararlardan önce, ihtilaf konusu eşyayı çekmek istemeleri durumunda, bunun kabulü için maddede öngörülen şartlardan biri ve en önemlisi, birinci fıkranın (b) bendinde yazılı olan ‘Yükümlünün beyanına göre yapılan vergi tahakkukları ile gümrük idaresince tahakkuk ettirilen bütün vergiler arasındaki farkın ve para cezalarının teminata bağlanması’ şartıdır.

Hattizatında, konumuz olan Yönetmelik maddesinin başlığına ve içeriğine bakıldığında, esas itibarıyla ihtilaf başladıktan sonraki durumları hedef aldığı çok açıktır.

Kıymet araştırmasına girilmiş olmasının, henüz ihtilafa konu olabilecek bir vergi tebligatına ve dolayısıyla başlamış bir ihtilafa işaret etmemesi; kıymet anlaşmasında, kıymet araştırması henüz sonuçlanmadan eşyanın çekilmek istenmesi durumunda muhtemel cezalar karşılığı teminat alınmasının öngörülmemiş olması karşısında:

Gümrük kıymetinin belirlenmesine ilişkin 2012/29 sayılı genelge ile yapıldığı üzere, henüz kıymet incelemesi sonuçlanmadan eşyanın çekilmek istenilmesine dair taleplerin karşılanmasının Gümrük Yönetmeliğinin 587. Maddesinde belirtilen koşullarla kabul edileceğine dair düzenlemenin Kıymet Anlaşması hükümlerine aykırılığının tartışmasız olduğu mütalaa edilmektedir.

Bu konunun, Anlaşmada da öngörüldüğü üzere, alınacak teminat tutarının para cezalarını kapsayacak şekilde hesaplanmasını kabul ederek ve henüz Kanundaki tanımıyla bir ihtilaf/itiraz söz konusu olmadığı da dikkate alınarak doğru anlaşılacak şekilde, gerekirse 587. Maddeden ayrı, bağımsız bir maddede düzenlenmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

1.5. Revize Kyoto Sözleşmesinin İlgili Hükümleri

26.06.1999 tarihinde imzaya açılan ve 28.10.2005 tarihli ve 5426 sayılı Kanunla katılmamız uygun bulunarak, 2006/10160 sayılı 07.03.2006 tarihli Bakanlar Kurulu Kararı ekinde 31.03.2006 tarih ve 26125 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “Gümrük Rejimlerinin Basitleştirilmesi ve Uyumlaştırılmasına İlişkin Uluslararası Sözleşme Hakkında Değişiklik Protokolü”nün (Revize Kyoto Sözleşmesi) II. Bölümünün 2. Maddesinde, *her akit tarafın, gümrük işlemlerinin basitleştirilmesi ve uyumlaştırılmasını geliştirmek ve bu amaçla, bu Sözleşmenin hükümlerine uygun olarak Sözleşmenin Ek’lerinde bulunan standartlara, geçiş standartlarına ve tavsiye edilen uygulamalara uymakla yükümlü olduğu;*

Protokolün 2 numaralı Genel Eki’nde ‘Gümrük İşlemlerinin Tamamlanması ve Diğer Gümrük İşlemleri’ başlıklı 3. Bölümde ‘Eşyanın Teslimi’ başlığı altında yer alan;

3.40. numaralı standartta, ‘Beyan edilen eşyanın gümrük tarafından muayenesi yapıldıktan sonra veya muayene yapmamaya karar verildikten hemen sonra, bir suç bulunmaması, ithal veya ihracat belgesi ya da gerekli diğer belgelerin alınması, ilgili işleme ilişkin tüm izinlerin verilmesi ve vergi ve resimlerin ödenmesi veya tahsillerini sağlayacak gerekli önlemlerin alınması şartıyla teslim edileceği’;

3.41 numaralı standartta ‘Gümrüğün, beyan sahibinin eşyanın gümrük işlemlerinin tamamlanması ile ilgili tüm işlemleri sonradan tamamlayacağına kanaat getirdiği takdirde, beyan sahibinin ilgili seviyatin ana hususlarını içeren ticari ya da resmi belgeyi ibraz etmesi ve gerekli görülürse uygulanacak vergi ve resimlerin tahsilini sağlamak üzere teminat vermesi kaydıyla eşyayı teslim edeceği’;

3.43. numaralı standartta, ‘bir ihlal tespit edildiği takdirde gümrüğün, eşyanın müsadere konusu ol-

maması veya eşyaya sonraki bir aşamada kanıt olarak ihtiyaç duyulmaması ve beyan sahibinin vergi ve resimleri ödemesi ve herhangi ek vergi ve resimler ile yüklenecek cezanın tahsil edilmesini temin etmek üzere teminat vermesi kaydıyla eşyayı teslim etmeden önce idari veya yasal işlemlerin tamamlanmasını beklemeyeceği' belirtilmiştir.

Bu itibarla:

Yükümlülerin, mercilerince verilecek kararlardan önce, ihtilaf konusu eşyayı çekmek istemeleri durumunda, talebin kabul edilmesi için Gümrük Yönetmeliğinin 587. Maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde öngörülen 'Yükümlünün beyanına göre yapılan vergi tahakkukları ile gümrük idaresince tahakkuk ettirilen bütün vergiler arasındaki farkın ve para cezalarının teminata bağlanması' şartının, yukarıdaki 3.43. numaralı standartta dayanak bulunduğu değerlendirilmektedir.

1.6. Ticaretin Kolaylaşması Anlaşmasının İlgili Hükümleri

15.01.2016 tarihli ve 6662 sayılı Kanunla onaylanması uygun bulunan ve 29.02.2016 tarihli ve 2016/8570 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile onaylanarak 05.03.2016 tarih ve 29644 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 'Ticaretin Kolaylaşması Anlaşması'nın 'Eşyanın Teslimi ve Gümrük İşlemlerinin Tamamlanması' başlıklı 7. Maddesinin 'Teslimin Gümrük Vergisi, Resim, Ücret ve Harçların Nihai Tespitinden Ayrılması' başlıklı üçüncü fıkrasının;

3.1. numaralı bendinde 'Her Üyenin, gümrük vergisi, resim, harç ve ücretlere ilişkin nihai tespitin, şayet söz konusu tespit eşyanın varışından önce, varışında veya varışından sonra mümkün olan en hızlı şekilde gerçekleştirilmediği ve mevzuata ilişkin diğer tüm şartların yerine getirildiği durumlarda, eşyanın söz konusu tespitten önce teslim edilmesine imkan veren prosedürleri kabul edeceği veya mevcutsa bunları muhafaza edeceği',

3.2 numaralı bendinde 'Bir Üyenin, eşyanın bu şekilde teslimi için: (a) eşyanın varışından önce veya varışında tespit edilen gümrük vergisi, resim, harç ve ücretlerin ödenmesini ve henüz tespit edilememiş meblağlar için kefalet, depozito veya kanun ve düzenlemelerinde olanak tanınan başka bir uygun araç yoluyla teminatta bulunulmasını; veya (b) kefalet, depozito veya kanun ve düzenlemelerinde olanak tanınan başka bir uygun araç yoluyla bir teminat sunulmasını talep edebileceği',

3.3 numaralı bendinde, 'söz konusu teminatın, ilgili Üyenin teminat kapsamındaki eşyaya ilişkin, nihai olarak ödenecek olan gümrük vergileri, resim, harç ve ücretlerin ödenmesini garanti etmek amacıyla talep ettiği miktardan fazla olamayacağı',

3.4. numaralı bendinde, 'para cezalarının kesilmesini gerektiren bir suç tespit edilmesi durumunda, kesilebilecek cezalar için bir teminat kabul edilebileceği'

Hususları kayıtlıdır.

Yukarıdaki 3.4 numaralı bent hükmünün de keza, Gümrük Yönetmeliği'nin 587. Maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde yer alan koşul için dayanak oluşturduğu anlaşılmaktadır.

1.7. Danıştay 7. Dairesi'nin Gümrük Yönetmeliğinin 587. Maddesinin Birinci Fıkrasının (b) bendinin Yürütülmesinin Durdurulmasına Dair 2009/7771 Sayılı Kararı

Gümrük Yönetmeliğinin 587. Maddesinin birinci fıkrasının (b) ve (ç) bendleri ile üçüncü fıkrasının iptali istemiyle açılan davada Danıştay 7. Dairesi tarafından verilen Karar'da⁴:

⁴ Maddenin iptali istenen birinci fıkrasının (ç) bendine dair Karar metninde yer alan hususlara, bu yazımızın konusunu oluşturmaması nedeniyle burada yer verilmemiştir.

4458 sayılı Gümrük Kanununun 245. Maddesinin yukarıda 1.3. numaralı bölümde incelenen *üçüncü fıkrasının*, Anayasa Mahkemesinin orada konu edilen 2006/71 sayılı *kararıyla*, *Anayasa'nın 10. Madde-sinde* öngörülen eşitlik ilkesine aykırı olduğu gerek-çesiyle iptal edildiğinden bahisle;

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 4001 sayılı Kanunla değiştirilen 27. Maddesinin dördüncü fıkrasında, *vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlık-larından doğan davaların açılmasının, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemini durduracağına hükme bağlanmasına ve bu düzenlemeye göre, Gümrük İdarelerince yapılan vergi tahakkukuna ilişkin iş-lemelerin davaya konu edilmeleri durumunda, bu vergilerin tahsil işlemlerinin teminat dahi aranmak-sızın durmasına karşın, bu maddeyi etkisiz kılacak şekilde, tahakkuk ettirilen vergi farkına ilişkin olarak teminat alınması yolunu açan, Gümrük Yönetmeliği-nin 587'inci maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendi ile getirilen, yükümlünün beyanına göre yapılan vergi tahakkuku ile gümrük idaresince tahakkuk ettirilen bütün vergiler arasındaki farkın ve para cezalarının teminata bağlanmasına dair düzenlemede hukuka uyarlık bulunmadığı savıyla yürütmenin durdurul-ması isteminin kabulüne; anılan maddenin *üçüncü fıkrası* açısından ise, bakılan davanın durumunun ve uyuşmazlığın hukuki niteliğine göre, ileri sürülen iddiaların *yürütmenin durdurulmasını* gerektirecek nitelikte görülmemesi nedeniyle yürütmenin durdu-rulmasına ilişkin isteğin reddine karar verilmiştir.*

1.8. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun, Danıştay 7. Dairesi'nin Gümrük Yönetmeliğinin 587. Maddesinin Birinci Fıkrasının (b) ve (ç) Ben-di Açısından Yürütülmesinin Durdurulmasına Dair 2009/7771 Sayılı Kararını İptal Eden 2010/12 (YD İtiraz) sayılı Kararının İçeriği

Danıştay 7. Dairesinin yukarıda 1.7. numaralı bö-lümde incelenen yürütmeyi durdurma kararına Baş-bakanlık Gümrük Müsteşarlığı tarafından yapılan itirazı inceleyen Danıştay Vergi Dava Daireleri Kuru-lu'nun 2010/12 sayılı Kararı'nda:

- i) Yönetmeliğin 587. Maddesi, yargı yoluna he-nüz başvurulmamışken idari itirazların karara bağlanmasından önce eşyanın çekilebilme-sine ilişkin koşulları düzenlediğinden Ana-yasa Mahkemesinin, 18.10.2005 günlü ve E: 2003/7, K: 2005/71 sayılı kararının -7. Daire-nin Kararında yapıldığı üzere- bu dava ile iliş-kilendirilmesine olanak bulunmadığı;
- ii) Anayasanın 90. Maddesinin beşinci fıkrası uyarınca usulüne göre yürürlüğe konulmuş Milletlerarası Andlaşmaların kanun hükmünde olduğundan bahisle Gümrük Yönetmeliği'nin 587. Maddesinin birinci fıkrasının (b) ve (ç) bentlerinin, Kıymet Anlaşması ve Revize Kyo-to Sözleşmesi'nin yukarıda 1.4.ve 1.5. nume-ralı bölümlerde açıklanan kurallarına dayandı-ğının anlaşıldığı;

Belirtilerek itirazın kabulü ile Gümrük Yönetmeliğinin 587. Maddesinin birinci fıkrasının (b) ve (ç) bentleri yönünden yürütmenin durdurulmasına ilişkin Danış-tay 7. Dairesi Kararının kaldırılmasına, 16.04.2010 gününde oybirliği ile karar verilmiştir.

Kararda yer alan, yukarıda (i) bendinde gösterilen tespiti, söz konusu Yönetmelik maddesi metniyle bağdaştırmak mümkün bulunmamaktadır. Şöyle ki, maddede, yükümlülerin, ihtilaf konusu eşyayı çek-mek istemeleri durumunda, bu talebin kabul edile-bilmesi için öngörülen şartlardan bir tanesi de, ilgili fıkranın (c) bendinde yer alan 'Uyuşmazlığın idari yargı mercilerine intikali halinde bu hususun belge-lenmesi' şartıdır. Başka bir ifadeyle, kararda ifade edilen aksine, konumuz olan Yönetmelik madde-

sinin, idari itirazların karara bağlanması akabinde bunların idari yargı mercilerinde dava konusu yapılmalarından sonraki evreyi de kapsadığı apaçiktir. Bu itibarla, Anayasa Mahkemesi'nin söz konusu kararının bu konuyla ilişkilendirilmesinde isabetsizlik bulunmamaktadır.

Buradan hareketle, Danıştay 7. Dairesinin iptal edilen kararında yer alan, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27. Maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, Gümrük İdarelerince yapılan vergi tahakkukuna ilişkin işlemlerin davaya konu edilmeleri durumunda, bu vergilerin tahsil işlemlerinin teminat dahi aranmaksızın durmasına karşın, bu maddeyi etkisiz kılabilecek şekilde, tahakkuk ettirilen vergi farkına ilişkin olarak teminat alınması yolunu açan, Gümrük Yönetmeliğinin 587'inci maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendi ile getirilen, yükümlünün beyanına göre yapılan vergi tahakkuku ile gümrük idaresince tahakkuk ettirilen bütün vergiler arasındaki farkın ve para cezalarının teminata bağlanmasına dair düzenlemede hukuka uyarlık bulunmadığı savı, ilk bakışta yerinde görünmekle birlikte;

Söz konusu (b) bendinde yer alan koşulun, Anayasanın 90. Maddesinin beşinci fıkrası uyarınca kanun hükmünde oldukları kabul edilen, taraf olduğumuz Milletlerarası Andlaşmalardan 1.5. ve 1.6. numaralı bölümlerde incelenen 'Revize Kyoto Sözleşmesi' ve 'Ticaretin Kolaylaştırılması Anlaşmaları'nda yer alan kurallara dayandığı, diğer bir deyişle hukuki dayanağının bulunduğu söylenebilecektir.

Diğer taraftan 1.4. numaralı bölümde de etraflı olarak açıklandığı üzere, *kıymet araştırmasına girilmiş olmasının, henüz ihtilafa konu olabilecek bir vergi tebligatına ve dolayısıyla başlamış bir ihtilafa işaret etmemesi*; Kıymet Anlaşmasında, kıymet araştırması henüz sonuçlanmadan eşyanın çekilmek is-

tenmesi durumunda -587. Maddede yapılanın aksine- muhtemel cezalar karşılığı teminat alınmasının *öngörülmemiş olması karşısında*:

Henüz kıymet incelemesi sonuçlanmadan eşyanın çekilmek istenilmesine dair taleplerin karşılanmasının Gümrük Yönetmeliğinin 587. Maddesinde belirtilen koşullarla kabul edileceğine dair düzenlemenin Kıymet Anlaşması hükümlerine aykırı olduğu, *Karar'da savunulanın aksine, söz konusu Yönetmelik maddesinin Anlaşma metninde karşılığının bulunmadığı mütalaa edilmektedir.*

1.9. Milletlerarası Andlaşmalarda Gümrük Cezalarına Dair Yer Alan Hükümler

1.5. numaralı bölümde incelenen Revize Kyoto Sözleşmesi'nde, imza koyan ülkelerin uymakla yükümlü kıldığı standartlardan biri de, sözleşmenin 2 numaralı Genel Eki'nde 'Gümrük İşlemlerinin Tamamlanması ve Diğer Gümrük İşlemleri' başlıklı 3. Bölümde 'Hata' başlığı altında yer alan, 3.39 numaralı standartta:

Gümrüğün, hataların kasıtlı olmadığına ve hile niyeti ya da ağır ihmal bulunmadığına kanaat getirdiği takdirde hatalar için büyük cezalar yüklemeyeceği, *söz konusu hataların tekrar edilmesini önlemek için gerekli olduğunu düşünürse ancak amacı aşmıyacak şekilde bir ceza yükleyebileceği*;

1.6. numaralı bölümde incelenen Ticaretin Kolaylaştırılması Anlaşması'nın 'İthalat ve İhracat Üzerinden veya İthalat ve İhracatla İlişkili Olarak Alınan Ücretler ve Harçlar ile Cezalara İlişkin İkeler' başlıklı 6. Maddesinin 'Ceza Disiplinleri' başlıklı üçüncü fıkrasında:

3.2. numaralı bentte, her Üyenin, gümrük kanunları, yönetmelikleri, ya da usule ilişkin kurallarının ihlali durumunda, cezaların, kanunları çerçevesinde sa-

dece ihlalden sorumlu kişiye/kişilere uygulanmasını temin edeceği;

3.3. numaralı bentte, verilen cezanın, vakianın maddi bulgu ve şartlarına dayanması ve ihlalin derecesi ve ciddiyeti ile orantılı olması gerektiği;

Hususları kayıtlıdır.

Değerlendirme ve Sonuç

Bu yazımızda, Gümrük Yönetmeliği'nin 'İtirazların karara bağlanmasından önce eşyanın çekilebilmesi' başlıklı 587. Maddesinin, bilhassa, yükümlülerin ihtilaf konusu eşyayı çekmek istemeleri durumunda bunun kabulü için maddede öngörülen 'Yükümlünün beyanına göre yapılan vergi tahakkukları ile gümrük idaresince tahakkuk ettirilen bütün vergiler arasındaki farkın ve para cezalarının teminata bağlanması' şartının, keza kıymet araştırmasının söz konusu olduğu yani henüz bir vergi tahakkuku tebliğinin ve dolayısıyla ihtilafın doğmadığı durumlardaki eşya çekme taleplerinin değerlendirilmesinin de bu madde ve söz konusu bentle ilişkilendirilmesinin hukuka uygun olup olmadığı yönünden incelenmesi amaçlanmıştır.

Yönetmeliğin 587. Maddesinin birinci fıkrasının (b) bendiyle mülkiyet hakkına sınırlama getirilmiş olmasından hareketle, Anayasa'nın 35. Maddesi hükmüne göre kanunla düzenlenmesi gereken bir konunun yönetmelikle düzenlenmesi yoluna gidildiği en başta söylenebilir gibi görünse de:

Anayasa'nın, usulüne göre yürürlüğe konulmuş Milletlerarası Andlaşmaların kanun hükmünde olduğuna dair 90. Madde hükmü dikkate alınarak konu değerlendirildiğinde;

Yönetmeliğin söz konusu maddesinde öngörülen yukarıda bahsi geçen koşulun, gerek gümrük rejim-

lerinin basitleştirilmesi ve uyumlaştırılmasına dair Revize Kyoto Sözleşmesi'nde gerekse Ticaretin Kolaylaştırılması Anlaşması'nda karşılığının olması nedeniyle hukuka uygun olduğu savunulabilecektir.

Öte yandan, 1.4. numaralı bölümde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, henüz kıymet araştırması sonuçlanmadan eşyanın çekilmesine dair taleplerin karşılanmasının 587. Maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde yer alan koşula bağlanmasının Kıymet Andlaşması metninde karşılığının olmadığı, dahası söz konusu Andlaşmada yer alan ilgili hükme aykırı olduğu; bu konunun Andlaşmada da yazılı olduğu üzere, alınacak teminat tutarının muhtemel para cezasını kapsamayacak şekilde hesaplanmasını kabul ederek ve kıymet araştırmasının henüz bir ihtilafa işaret etmediği de göz önüne alınarak gerekirse ayrı bir maddede yeniden düzenlenmesinin elzem olduğu mütalaa edilmektedir.

Diğer taraftan, Gümrük Kanununda yer alan cezaların, ilgili milletlerarası andlaşmalarda *işaret edilen* ve yazımızın 1.9. numaralı bölümünde yer verilen 'maksadı aşmama' ve 'ihlalin derecesi ve ciddiyeti ile orantılı olma' kriterlerine uymaktan epeyce uzak olduğu, *ülkemizde yatırım* ve iş ortamını olumsuz etkiledikleri, bu cezaların *ıslah edilmeleri gerektiği tartışmasızdır*. Cezaların bu durumu, kıymet araştırması sonuçlanmadan eşyanın çekilmek istenmesi durumunda alınacak teminat tutarının hukuka aykırı biçimde para cezalarını da kapsayacak şekilde hesaplanmasının yükümlüler üzerinde yarattığı yükü misliyle artırmaktadır.

Para cezaları tutarlarının ıslahına dönük Kanun çalışmalarının bir an evvel sonuçlandırılması ihtiyacı da açık olmakla birlikte, bu yazıda asıl işaret ettiğimiz düzenlemenin yönetmelik değişikliğiyle acilen yapılması gerektiği değerlendirilmektedir.