



# GÜMRÜKTE PİŞMANLIKLA BEYANDA

## Uygulama Sorunları

Fatih UZUN\*

Hepimizin malumları olduğu üzere 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda 2009 yılında yapılan kapsamlı değişikliklerle gümrük işlemlerinde "pişmanlık beyan" müessesesi getirilmiş ve söz konusu değişiklikler 5911 sayılı Gümrük Kanunu ve Bazı Kanun

Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 07.07.2009 tarihli 27281 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanması ile yürürlüğe girmiştir.

Gümrük mevzuatımızda daha önce benzeri bir uygulama olmamasından ötürü gümrükte pişmanlık beyan uygulaması yürürlüğe girdiği ilk anda gerek gümrük idaresi gerek ise yükümlüler nezdinde ihtiyatla karşılanmış ve uygulamanın nasıl olacağı gümrük ve dış ticaret camiası tarafından merakla beklenmiştir. Aradan geçen 8 yıl boyunca uygulamanın oldukça işlerlik kazandığını ve yükümlüler tarafından sıklıkla başvuru alan bir pratik halinde dönüştüğünü gözlemlemek mümkün olmuştur. Ancak buna rağmen hala gümrük idareleri arasındaki farklı uygulamalardan kaynaklı sıkıntılar olduğunu ifade etmek gerekmektedir.

### **Gümrükte Pişmanlıkla Beyan ve Amacı**

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 234/3. Maddesinde, 2009 yılında değişiklik ile yükümlülerin aynı Kanunun 234'üncü maddesinin 1'inci ve 2'nci fıkrasında belirtilen türdeki aykırılıkları gümrük idaresince tespit edilmesinden önce yükümlülerce bildirilmesi durumunda normalde uygulanması gereken cezaların yüzde onbeşi nisbetinde ceza ile muhatap kalacakları ifade edilmiştir.

Gümrük işlemlerinde 4458 Kanunu'nun 234'üncü maddesinin 1'inci ve 2'inci fıkralarında belirtilen aykırılıkları ise yükümlü tarafından eşyanın kıymeti, tarifi veya miktarı ile ilgili yapılan beyan ile gümrük idaresi tarafından muayene, denetleme veya teslimden sonra kontrol faaliyetleri sonucunda elde olunan tespitlerin farklı olması ve bu farklılığın ithalat vergilerinin eksik veya hiç ödenmemesi sonucuna yol açması olarak sınıflandırmak mümkündür. Böylesi durumlarda hali hazırda yükümlülere fark ithalat vergilerinin tutarı ile bu vergilerin üç katı tutarınca para cezası kararları düzenlenmektedir.

Bahse konu gümrük mevzuatına aykırı durumların dâhilde işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi ve tam muafiyetli geçici ithalat rejimi hükümlerine tabi eşyaya ilişkin olarak ortaya çıkması halinde ise üç katlık cezanın yarısı uygulanmaktadır.

Gümrükte pişmanlıkla beyan kurumuna Gümrük Kanunu'nda yer verilmesinin temel amacı, yükümlülerin gerçekleştirdikleri gümrük işlemlerinde herhangi bir şekilde yukarıda belirtilen yönlerden hatalı beyan yapmaları halinde, yaptıkları beyan ile ilgili gümrük idaresine bildirimde bulunup vergi farkının üç katı tutarındaki cezaya düşmelerinin önüne geçmek ve sadece bu cezanın % 15'i gibi bir orana tekabül eden tutarlardaki cezai bir yaptırımı ödemek suretiyle

bu durumdan faydalandırılmalarının sağlanmasıdır. Dolayısıyla bir anlamda gümrükte pişmanlıkla beyan, yükümlüleri kendilerinin tespit ettikleri gümrük ihlallerini idareye bildirmek noktasında teşvik etmek gibi bir amaç gütmektedir.

Ayrıca pişmanlıkla beyan müessesesi sadece gümrük mevzuatında yer alan bir müessese de değildir. Bu tarzdaki uygulamanın bir benzeri de vergi mevzuatının temeli sayılan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesinde bulunmaktadır.

### **Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar**

4458 sayılı Gümrük Kanunu 234/3'üncü maddesinden yükümlülerin faydandırılmasının koşulu tıpkı Kanun metninin öngördüğü şekilde gümrük idaresinin aynı konu ile ilgili daha önce bir tespit yapmış olmamasına bağlıdır. Zira 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesi; "Serbest dolaşma 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" diye başlamakta ve akabinde vergi farkı yaratacak aykırılık türlerini saymaktadır. Dikkat edilirse muayene, denetleme ve teslimden sonra kontrol gibi faaliyetlerin tamamı gümrük idaresi tarafından beyanın kontrolüne ilişkin süreçlerdir.

Dolayısıyla yükümlülerin gümrükte pişmanlıkla beyan uygulamasından istifade edebilmeleri, aynı konu ile aykırılığın daha önce gümrük idaresi tarafından tespit edilmemiş olmasına bağlıdır. Yani söz konusu ihlal daha önce gümrük idaresi tarafından herhangi bir şekilde tespit edilmiş ise yükümlülerin gümrükte pişmanlıkla beyan dilekçeleri vererek 4458 sayılı Kanunun 234/3 maddesinde yararlanmaları mümkün olamayacaktır. Hatta aynı kriter Ver-

gi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesinde de vergi mevzuatı açısından benzer şekilde mevcuttur.

Kanunun lafzının ifade ettiği temel kriter, gümrük idaresi tarafından aynı konu ile ilgili daha önce gümrük idaresi tarafından bir tespit yapılmamış olmasa da, gümrük idarelerinin bu konu ile ilgili hali hazırda farklı yorum ve uygulamalarına bugün de rastlanmaktadır.

Gümrükler Genel Müdürlüğü farklı gümrük idareleri arasındaki uygulama birliğini sağlamak amacıyla 22.09.2014 / 2888552 tarihli sayılı tasarruflu yazısını yayımlamış ve herhangi bir yükümlünün bu kapsamda bir başvurusu olması halinde; "gümrük idaresince mutlak surette diğer bağlantı gümrük idarelerinde ve/veya diğer Bölge Müdürlüklerinde aynı konudaki aykırılığa ilişkin son 6 ay içerisinde, başvuru yapan firma için bir tespit yapıp yapılmadığının ivedilikle araştırılması ve böyle bir tespit yapılmış olduğunun anlaşılması halinde yükümlülere Gümrük Kanunu'nun 234 üncü maddesinin üçüncü fıkrası hükmünün tatbik edilmemesi" konusundaki iradesini ortaya koymuş ve gümrük idarelerini bu yönde uyarmıştır.

### **"Tespit" Kavramından Kastedilen Nedir?**

Peki yukarıdaki bölümde belirtilen konu ile ilgili "tespit" kavramından kastedilen nedir veya ne olmalıdır? Bu sorunun cevabı yükümlülerin gümrükte pişmanlıkla beyan müessesesinden gerektiği gibi faydalanabilmeleri bakımından fevkalade önemlidir. Çünkü gümrük idareleri arasında "tespit" kavramının yorumlanması ve uygulanması bağlamında farklı anlayışların bulunduğu bugün de görülmektedir. Bazı gümrük idareleri bu konuyla ilgili "tespit" kavramını aynı konu ile ilgili düzenlenmiş bir ceza kararının bulunması şeklinde kanaatimce hatalı ola-

rak yorumlamakta ve yükümlülerin pişmanlıkla yaptıkları beyanları kabul etmeyip, bu yöndeki taleplere Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesi uyarınca 3 katlık ceza uygulamaktadır.

Oysa ki yükümlüler tarafından gümrük aykırılıklarına ilişkin pişmanlıkla beyan başvurularında idare tarafından araştırılması gereken temel husus, daha önce aynı konuya ilişkin bir ceza kararının olup olmaması değil, yükümlünün bildirdiği hususun gümrük idaresince daha önce tespit edilip edilmediği olmalıdır. Yükümlü tarafından herhangi bir gümrük idaresine bildirilen konu ile ilgili daha önce yine başka bir gümrük idaresine yine yükümlü tarafından bir başvuru yapılmış olabilir ve aynı konu ile ilgili 4458 sayılı Kanunun 234/3'üncü maddesine göre düzenlenmiş bir ceza kararı mevcut olabilir. Eğer burada temel kriter olarak daha önce aynı konu ile ilgili ceza kararı düzenlenmemiş olmasını baz alırsak, yükümlünün diğer gümrük idaresine yaptığı pişmanlıkla beyan başvurusundan faydalandırılmaması gündeme gelecektir ki, böylesi bir yorum Kanunun gerek lafzına gerek ise öz ve ruhuna aykırı olacaktır. Çünkü yükümlünün aynı konudaki husus ile ilgili ceza kararının bulunmasının sebebi de yine bu konu ile ilgili gümrük ihlalini başka bir gümrük idaresine kendisinin bildirmiş olmasıdır. Yani böylesi bir durumda da aslında gümrük idaresinin konuyu kendisinin tespit etmiş olması hali söz konusu değildir ve yükümlünün pişmanlıkla beyan başvurusundan faydalandırılması gerekmektedir.

Bu hususu ifade ederken firmaların bir gümrük idaresinde gerçekleştirdiği işleme ilişkin aykırılığın söz konusu gümrük idaresince tespit edilmesi sonrasında, başka bir gümrük idaresinde gerçekleştirdiği aynı tür aykırılık içeren işlemi için bu gümrük idaresine sanki anılan aykırılığı kendisi tespit etmiş gibi başvurmasına ilişkin taleplerin elbette ki bu kap-

samda değerlendirilmemesi gerektiğini belirtmek gerekir. Ancak hukukun genel prensiplerine göre de "sui misalin, emsal teşkil etmeyeceği" belirtilmelidir.

Zaten 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinin ilk fıkrasının girişindeki lafzı metin, üç katlık cezanın uygulanmasını; beyan ile muayene, denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda bir farkın ortaya çıkması koşuluna bağlamaktadır. Yukarıda da ifade ettiğimiz gibi tüm bu faaliyetler gümrük idaresi tarafından icra edilen ve yükümlü tarafından yapılan beyanın kontrolüne dair süreç ve faaliyetleri içermektedir.

### **Neye İhtiyaç Var?**

Gümrük idareleri arasında yükümlülerin pişmanlıkla beyan uygulamasından faydalandırılmaları konusundaki farklı yorum ve uygulamaların önüne geçilmesi amacıyla Gümrükler Genel Müdürlüğü tarafından aynı konu ile ilgili daha detaylı ve örnekler içeren başka bir tasarruflı yazı veya genelge düzeyindeki bir düzenleyici işlem ile konunun açıklığa kavuşturulması ve bu noktadaki "tespit" kavramının neyi ifade ettiğinin detaylandırılması gerektiğini değerlendirmekteyim. Çünkü yükümlülerin kendilerinin iyi niyetli olarak herhangi bir gümrük idaresine gümrük ihlalini bildirdiği durumda aynı konu ile ilgili gümrük idaresinin daha önce yapmış olduğu bir tespitinin olmamasına rağmen yükümlüyü bu imkândan faydalandırmaması ve 3 katlık ceza uygulamasına gitmesi halinde bu müessese uygulama amacını ve işlerliğini yitirecektir. Zira yükümlünün gümrük ihlalini kendisinin gümrük idaresine bildirdiği bir halde ve aynı konu ile ilgili gümrük idaresinin henüz bir tespitinin olmadığı bir durumda Gümrük Kanununun 234/1. maddesine göre 3 katlık cezaya muhatap olması halinde hiçbir yükümlü bu yola başvurmak istemeyecektir.