

Ahmed Celeleddin EKİNCİ\*

# Usul Hukuku Açısından Gümrük Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'nun Analizi

## Özet

Türk vergi sisteminde vergi kanunları usule ilişkin konularda Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) yer alan hükümlere tabidir. Ancak, gümrük vergilerinin vergilendirme sürecinin özelliğinden ötürü, VUK' un 2.maddesi ile "gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler" bu kanun kapsamı dışına alınmıştır. Bu bakımdan Gümrük Kanunu, gümrük işlemlerinden alınan vergi, resim ve diğer yükümlülükler bakımından hem genel hem de özel hükümler içeren kendine has kanun niteliğindedir.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi Hukuku, Usul Hukuku, Gümrük Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Gümrük Vergileri.

**JEL Sınıflandırma Kodu:** K34, K40, K49

## Analysis Of Customs Law and Tax Procedure Law In Terms Of Procedural Law

### Abstract

In Turkish tax system, tax laws are subject to Tax Procedure Law's provisions about procedural law issues. But, due to taxation process of customs duties, "customs tax imposed by customs administration" is excepted from this law by the article 2 of Tax Procedure Law. Therefore, Customs Law is a specific law which includes general and special provisions about tax, duty and other liabilities owing to customs procedures.

**Keywords:** Tax Law, Procedural Law, Customs Law, Tax Procedure Law, Customs Duties

**JEL Classification Codes:** K34, K40, K49

## GİRİŞ

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Gümrük ve tekel vergileri" başlıklı 2.maddesinde "Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu Kanuna tabi değildir. Bu vergi ve resimlerle ilgili olarak 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun 242 nci maddesi hükümleri uygulanır." denilmektedir. Bu madde uyarınca, gümrük vergileri Vergi Usul Kanunu'na tabi olmamakta, gümrük vergilerinin tabi olacağı usule ilişkin ise Gümrük Kanunu işaret edilmektedir.

4458 sayılı Gümrük Kanunu, gerek gümrük mevzuatı gerekse gümrüklerde uygulanan diğer mevzuat uyarınca uygulanan vergiler bakımından maddi anlamda bir vergi kanunu olmasının yanında, gümrük vergileri ve cezalarının tabi olacağı usul hükümlerini içermesi nedeniyle aynı zamanda usul koyan bir kanundur. Dolayısıyla, Kanunun çok yönlülüğünün de bir sonucu olarak, gerek idari gerekse yargısal süreçte anlam ve yorum farklılıklarından kaynaklanan uyumsuzluklar ortaya çıkabilmektedir.

Gümrüklerde uygulanan mevzuat (Gümrük Kanunu ve gümrük işlemleriyle ilgili diğer mevzuat) bakımından vergilerin tahakkuku ile idari ve yargısal itirazların doğru ve tam olarak anlaşılması; gerek idarenin iş yükünün azaltılması gerekse mükellef bakımından hak düşürücü unsurların önüne geçmek bakımından önem arz etmektedir. Nitekim idari ve adli itiraz bakımından kanunda yer alan süre ve şekli şartlara uyulmaması, mükellef bakımından hak düşürücü sonuçlar ortaya çıkarmaktadır.

Bu kapsamda, çalışmamızda Gümrük Kanunu ve Vergi Usul Kanunu usul hukuku açısından incelenecek, benzer ve farklı yönleri belirtilmeye çalışılacaktır. Bu amaçla öncelikle vergi hukuku ve usul hukuku kavramları kavramsal çerçevesi ortaya konacak, daha sonra başlıklar halinde iki kanun usul hukuku açısından değerlendirilecektir.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### VERGİ HUKUKU

#### 1.1. Vergi Hukukunun Kapsamı

Vergi hukuku çeşitli açılardan farklı şekillerde tanımlanabilmektedir. Vergi hukuku, “vergi ödevinin niteliğine, vergi borcunun doğması ve ortadan kalkmasına ilişkin maddi ve şekli hukuk kuralları bütünü”<sup>1</sup> biçiminde tanımlanabilir. Buna göre,

1-vergi ödevinin niteliği,

2- vergi borcunun doğması ve

3- vergi borcunun ortadan kalkması

ile ilişkili maddi ve şekli hukuk kuralları vergi hukukunun kapsamına girer.

Başka bir tanımda vergi hukuku “devletle kişiler arasındaki vergi ilişkilerinden doğan hak ve ödevleri düzenleyen bir hukuk dalı”<sup>2</sup> olarak ifade edilmiştir. Benzer şekilde, vergi hukuku “devletin hakimiyet hakkına dayanarak almış olduğu vergi dolayısıyla ortaya çıkan hak ve ödevleri düzenleyen ve verginin hukuki esasını inceleyen objektif bir hukuk dalı”<sup>3</sup> olarak tanımlanmıştır.

Diğer bir tanımda ise, vergi hukuku “konusuna giren vergi kanunlarının yapısı, yorumu, yer ve zaman bakımından uygulanması, kaynakları, vergi borçlusu ve vergi alacaklısı, vergi ehliyeti, vergi suçları vb. inceleyen bir kamu hukuku koludur”<sup>4</sup> şeklinde kapsamı belirtilerek tanımlanmıştır.

Vergi hukuku çeşitli bakımlardan farklı ayrımlar içerisinde ele alınmakta ve her bir ayrımda yer alan kısımların kapsamı değişebilmektedir.

Dar anlamda vergi hukuku kapsamında vergilere ilişkin hukuksal kuralların incelenmesinden söz edilebileceği gibi geniş anlamda vergi hukuku kapsamında vergi tanımı içerisinde yer alan adı vergi olsun olmasın bütün mali yükümlülüklerle ilişkin hukuksal kuralların incelenmesinden söz edilebilir.

Bir ayırım da maddi vergi hukuku, şekli vergi hukuku ayırımıdır. Maddi hukuk, toplumu teşkil eden kişilerin hukuki durumunu kişilerin birbirleriyle ve toplumla olan ilişkilerini düzenleyen, kişilerin sahip olduğu hakları ve yükledikleri borçları belirleyen kurallardır. Maddi hukuk, hukuki ilişkilerin esasını, özünü düzenler. Şekli hukuk ise maddi hukuk

<sup>1</sup> Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU ve Nami ÇAĞAN, “Vergi Hukuku”, Turhan Kitabevi, Ankara, 2006, s.2

<sup>2</sup> Sadık KIRBAŞ, “Vergi Hukuku”, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2001, s.23.

<sup>3</sup> Şerafettin AKSOY, “Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi”, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1991, s.5.

<sup>4</sup> Akif ERGİNAY, “Vergi Hukuku”, Savaş Yay, Ankara, 1990, s.8.

tarafından kişilere tanınan hakların korunma ve uyumsuzluk halinde bunların talep edilme yollarını düzenleyen hukuk kurallarıdır. Diğer bir anlatımla şekli hukuk, maddi hukuk tarafından düzenleme konusu yapılarak içeriği belirlenen hak ve yetkilerin kullanılması ile ödev ve yükümlülüklerin yerine getirilmesi biçim ve yöntemlerine dair kuralların oluşturduğu hukuk dalı olarak tanımlanabilir. Bir hukuki düzenleme ya da kuralın maddi hukuk-şekli hukuk ayrımı içinde nerede yer aldığı, uygulanacak hukuk kuralının amacına göre belirlenir. Bu çerçevede eğer düzenleme bir hukuki ilişkinin içerik ve özüne dair ise maddi hukuk, yok eğer bir hukuki ilişkinin içeriğini oluşturan hak ve yetkilerin kullanımı ile ödev ve yükümlülüklerin ifası usulüne ilişkin ise şekli hukuk kapsamında değerlendirilir.<sup>5</sup>

Maddi vergi hukuku, vergi borcuna ilişkin hak ve ödevlerin doğumunu, sona ermesini ve bunların içeriğine ilişkin hukuki ilkeleri inceleyen daldır. Şekli vergi hukuku ise, içeriği maddi hukukça belirlenen vergi ilişkisinde hak ve yükümlülüklerin gerçekleştirilme usullerini düzenleyen daldır. Bir başka ifade ile maddi vergi hukuku, vergi borcunun doğumuna vücut veren tüm vergi normlarını; şekli vergi hukuku ise bu borcun doğumu ve sona ermesi sürecinde izlenecek kuralları belirleyen vergi normlarını ifade eder.

Verginin; kimlerden, hangi konulardan ve ne miktarda alınacağı, vergi borcunun doğuşu ve sona ermesi hususunda devlet ile kişiler arasındaki hak ve yükümlükler maddi vergi hukukunun konusunu oluşturur.

Şekli vergi hukuku kapsamında, “vergi borcunun yerine getirilmesi, yani verginin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsili ile vergi uyumsuzluklarının çözümü ve vergi icrası (verginin icra yoluyla tahsili) gibi konular” yer almaktadır.

Vergi hukuku, konuları itibarıyla bazı alt dallara da bölünmektedir. Vergi usul hukuku, vergi icra hukuku, vergi yargılama hukuku ve vergi ceza hukuku olarak adlandırılabileceğimiz bu dallar maddi-şekli vergi hukuku ayrımı içine yerleştirilebilir. Böylece vergi usul hukuku, vergi icra hukuku ve vergi yargılama hukuku şekli vergi hukukunun; vergi ceza hukukunun belli konuları ise maddî vergi hukukunun kapsamına girmektedir. Vergi ceza hukukunun, maddi yönün yanı sıra, şekli hukukta yer alan belli konuları da bulunmaktadır.

Maddi vergi hukukunun bir bütün olarak özel vergi hukukunun yanı sıra genel vergi hukukunun bir kısmını; şekli vergi hukukunun ise genel vergi hukukunun geri kalan kısmını kapsadığı görülür.

Genel vergi hukuku, vergilerin tümüne ilişkin uygulanacak temel ilkeler ve kurallar, vergi borcu ve vergi ilişkisinin niteliği, vergi borcunun doğması ve sona ermesi, vergi uyumsuzlukları ve çözüm yollarını incelerken, özel vergi hukuku çerçevesinde tek tek vergiler ve bunları düzenleyen yasalar incelenir.<sup>6</sup>

Yukarıda ifade edildiği gibi genel vergi hukuku olarak da belirtilebilecek vergi hukuku kapsamında genel olarak vergi hukukunun hukuk sistemindeki yeri, diğer hukuk dallarıyla ilişkisi, farklı sınıflandırmalarıyla vergi hukukunun kaynakları, vergi kanunlarının zaman yer ve anlam bakımından yorumu, yorum çeşitleri ve vergi hukukunda yorumun sınırları, vergilendirme yetkisi, vergilendirmede anayasal ilkeler, genellik ilkesi, mali güç ilkesi, adalet ilkesi, yasallık ilkesi, vergi mükellefiyeti, vergi ehliyeti, vergi sorumluluğu, vergilendirme işlemleri, süreler, vergi idaresi, vergi borcunu sona erdiren haller, vergi alacağının güvence altına alınması, vergi uyumsuzlukları, uyumsuzlukların idari çözümü, vergi yargısı ve işleyişi, vergi suç ve cezaları, vergi suç ve cezaların ilişkin temel kurallar, vergi suçluluğunu ve vergi ce-

<sup>5</sup> İdris Hakan FURTUN ve diğerleri, “Vergi Usul Hukuku”, (Editör Mustafa AKKAYA ), Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını No:1906, Birinci Baskı, Eskişehir, Ocak 2013, s.3

<sup>6</sup> Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU ve Nami ÇAĞAN, a.g.e. , s.5.

zaları kaldıran nedenler ele alınarak ayrıntılı olarak incelenmektedir.

Bu konular başta anayasa olmak üzere, Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve vergi yargısı yasalarında düzenlenmiştir. Ayrıca yürütme organının düzenleyici işlemleri ve yargı organından doğan kaynaklar da bu konuda önemli hükümler getirebilmektedir.

## 1.2. Usul Hukuku Kavramı

Usul, genel olarak bir amaca erişmek için tutulan yol, izlenen yöntem anlamına gelir. Hukukta usul ise bir yasama ya da yargı işleminin veya idari işlemin hazırlanması, yapılması veya yürürlüğe konması sırasında uyulması gereken hükümler ve izlenecek yollar biçiminde tanımlanır.

Usul Hukuku, özellikle yargı organları önünde, bir hakkın nasıl istenip savunulacağına veya bir yetkinin nasıl kullanılacağına dair kuralları koyan ve inceleme konusu yapan şekli hukuk dalıdır. Usul hukuku bir hak veya yetkinin nasıl kullanılacağı yahut bir ödev veya yükümlülüğün ne şekilde gerçekleştirileceği ile ilgili form ve metotları inceler ve bu hususu belirleyen hükümler içerir.

Usul hukuku kurallarının muhatabı, daha ziyade maddi hukuk kurallarını somut hayat gerçekliğine aktaran hukuk uygulamacıları diğer bir deyişle idare veya yargı organları olmaktadır. Zira usul hukukunda genellikle maddi hukuk tarafından tanınan subjektif hakların gerçekleştirilmesi söz konusu olur; bu ise şüphesiz hukuk uygulaması ile ilgili bir husustur.

Usul hukuku kendi içinde ceza usul hukuku, medeni usul hukuku, idari yargılama hukuku, milletlerarası usul hukuku ve vergi usul hukuku gibi türlere ayrılır.

Usul hukuku denildiğinde çoğunlukla akla ilk gelen yargılama hukuku olur. Bilindiği üzere Türkiye'nin de bir parçası olduğu Kıta Avrupası Hukuk Sistemi'nde yargı ayrılığı ilkesi benimsenerek farklı yargı kolları tesis edilmiştir. Bu bağlamda her bir yargı kolu için (adli yargı-hukuk ve ceza yargısı ile idari yargı gibi)

ayrı yargılama usulleri öngörülmüştür. Usul hukuku adını taşıyan pek çok hukuk dalı ilişkin oldukları alanda yargılamada izlenecek usulleri konu edinir. Medeni usul hukuku, ceza usul hukuku ya da idari yargılama usulü, hukuku bu dallara örnek oluşturur. Bu tür hukuk dalları çözümü yargıya intikal eden bir uyuşmazlığın görülüp karara bağlanmasına ilişkin şekli hukuk kurallarından oluşur.

Usul hukukunun daha az yaygın bir başka anlamı ise belli bir konuda işlem yapılması, faaliyette bulunulması için izlenmesi gereken prosedür ve şekli kurallardır. Bu anlamda usul hukuku belli idari işlemlerin ilgili idare tarafından yapılması sırasında riayet edilmesi zorunlu olan şekli hukuk kurallarından oluşur. İdari usul hukuku veya vergi usul hukuku bu anlamda usul hukuku dallarıdır. Bu tür usul hukuku dallarında ilgili kamu yönetimi biriminin kendisine yasa ile verilen yetkiyi nasıl kullanacağı, bu yetki kullanılarak hangi idari işlemlerin ne şekilde yapılacağı, bu işlemlerin hazırlanması, yapılması veya yürürlüğe konulması usulleri düzenlenir.

Vergi yasalarının uygulanması amacıyla tarhtan tahsile kadar olan vergilendirme süreci içerisinde vergi idaresi tarafından çeşitli idari işlemler ve eylemler yapılması suretiyle vergilendirme yetkisinin kullanılmasına dair şekli ve usule ilişkin kuralları inceleyen vergi usul hukuku, bu niteliği itibarı ile şekli bir vergi hukuku ve ikinci anlamı ile bir usul hukuku dalıdır.

Vergilendirme ilişkisi tarafları arasında uyuşmazlık konusu olup vergi davası açılmak suretiyle vergi yargı organlarının hukukilik denetimine tabi tutulan vergilendirme işlemlerinden kaynaklı vergi uyuşmazlıklarının yargı organları tarafından görülüp çözüme kavuşturulması usullerine dair kurallar vergi yargılama hukuku olarak adlandırılır. Vergi yargılama hukuku şekli vergi hukukunun alt dallarından bir diğeri olarak nitelenir. Vergi yargılama hukuku ilk anlamı ile bir usul hukukudur.

Vergi alacağının cebren takip ve tahsili usulleri ile bu tür kamu alacaklarının güvence altına alınmasını sağlayan tedbirleri düzenleyen kurallardan oluşan

vergi icra hukuku şekli vergi hukukunun bir başka alt dalıdır.<sup>7</sup>

### 1.3. Maddi – Şekli Vergi Hukuku Bağlamında Vergi Usul Kanunu ve Gümrük Kanunu

Vergi kanunları maddi ve şekli vergi kanunları olarak ikiye ayrılmaktadır. Bu kapsamda; Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu gibi spesifik vergilere ait konuları içeren kanunlar maddi vergi kanunu olarak nitelendirilirken, vergi hukukunun tüm alanlarını kapsayan genel konuları içeren Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, İdari Yargılama Usulü Kanunu ve Danıştay Kanunu gibi kanunlar şekli vergi kanunu olarak nitelendirilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu, vergilendirme ile ilgili genel esasları, mükellefin ödevleri, değerlendirme gibi vergi hukukunun tüm alanlarını kapsayan genel konuları içermesi nedeniyle şekli vergi kanunudur. Vergi Usul Kanunu'nun hükümleri, kanunun ikinci maddesinde yazılı olanlar dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Gümrük ve tekell vergileri" başlıklı 2.maddesinde ise "Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu Kanuna tabi değildir. Bu vergi ve resimlerle ilgili olarak 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun 242 nci maddesi hükümleri uygulanır." denilmektedir. Bu madde uyarınca, gümrük vergileri Vergi Usul Kanunu'na tabi olmamakta, gümrük vergilerinin tabi olacağı usule ilişkin ise Gümrük Kanunu'nu işaret etmektedir.

4458 sayılı Gümrük Kanunu, gerek gümrük mevzuatı gerekse gümrüklerde uygulanan diğer mevzuat

uyarınca uygulanan vergiler bakımından maddi anlamda bir vergi kanunu olmasının yanında, gümrük vergileri ve cezalarının tabi olacağı usul hükümlerini içermesi nedeniyle aynı zamanda usul koyan bir kanundur.<sup>8</sup> Bu nedenle, Gümrük Kanunu hem maddi bir vergi kanunu hem de şekli bir vergi kanunudur.

Maddi vergi hukukunun bir bütün olarak özel vergi hukukunun yanı sıra genel vergi hukukunun bir kısmını; şekli vergi hukukunun ise genel vergi hukukunun geri kalan kısmını kapsadığını belirtmiştik. Maddi hukuk- şekli hukuk ayrımı ve bu ayrım çerçevesinde kanun yapmayı sağlayabilme, diğer hukuk dalları için uygun olduğu halde; söz konusu edilen ayrım, vergi kanunlarını yapma tekniğinde ve vergi hukukuna ait incelemelerde, pek uygun olmamaktadır. Bugüne kadar, vergi alanında yapılan çalışmalar ve yürürlüğe konan vergi kanunlarında, maddi hukuk- şekli hukuk ayrımına uyulmaya çalışılmıştır. Ancak bu yöntem, vergi hukukunda pek başarılı olmamıştır. Maddi vergi hukuku içine girmesi gereken bazı düzenlemeler, şekli ve şekli vergi hukukuna girmesi gereken bazı düzenlemeler de, maddi vergi hukuku içinde yer almışlardır. Yani vergi hukukunda, konular birbiri içine girmiş bulunmaktadır.

Örneğin, vergi cezaları, tartışmasız bir şekilde maddi vergi hukuku alanına girmesi gereken bir hukuki alan olmasına rağmen, bu kısma, şekli vergi hukukunun en önemli kaynağı olan, Vergi Usul Kanunu içinde yer verilmiştir. Aynı şekilde, maddi vergi hukukunun konularından biri olan zamanaşımı müessesesi, yine bu kanun içinde düzenlenmiş bulunmaktadır. Öte yandan şekli vergi hukuku içinde yer alması gereken birçok düzenleme de, maddi vergi hukuku içinde düzenlenmiştir. Kaldı ki, vergi hukukunun özelliği dolayısıyla, pek çok konunun usulü mü (yani şekli mi), yoksa maddi mi olup olmadığı pek anlaşılabilir değildir. Bu bakımdan, bu hukuk dalında, maddi vergi hukuku- şekli vergi hukuku ay-

<sup>7</sup> İdris Hakan FURTUN ve diğerleri, a.g.e., s.4-6.

<sup>8</sup> İbrahim Halil ÖZTÜRK, "Gümrük Vergileri Kavramı ve Gümrük Kanunu'ndaki İdari İtiraz Müessesesi", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Temmuz 2012.

rımından, mümkün olduğu kadar kaçmak ve kanun yapma tekniğinde buna uymak için gayret göstermemek gerekir.

Maddi vergi hukuku - şekli vergi hukuku ayrımının, vergi hukuku alanında da yapılmasının pek doğru olmadığı kabul edilerek vergi hukukunun daha başka esaslar içinde bölümlendirilmesi düşüncesiyle, bazı arayışlara gidilmiştir. Bu düşünceyle bazı yazarlar, vergi hukuku alanında, genel vergi hukuku- özel vergi hukuku ayrımı yapılmasının daha doğru olacağını savunmuşlardır. Bu ayrıma göre, genel vergi hukuku, tüm vergilerde uygulanacak vergilerin temel ilke ve kurallarını, vergi borcu ve vergi ilişkisinin niteliğini, vergi borcunun doğmasını, sona ermesini ve vergi uyumsuzlukların çözümü ile vergi borcunun zorunlu tahsilini düzenler. Buna karşılık özel vergi hukuku ise, tek tek vergileri ele alarak inceler.<sup>9</sup>

## İKİNCİ BÖLÜM

### GÜMRÜK KANUNU VE VERGİ USUL KANUNU'NUN USUL HUKUKU AÇISINDAN İNCELENMESİ

#### 2.1. Gümrük Kanunu ve Gümrük Vergileri Hakkında Genel Bilgilendirme

Gümrük vergileri eşya üzerinden alınan, genel olarak tahakkuk ve tahsilatı aynı anda gerçekleşen bir vergi türüdür. Vergi Usul Kanunu'na tabi diğer vergi türlerinden farklı bir vergilendirme süreci işlemektedir. Gümrük İdaresince beyanın kontrolü işleminin tamamlanmasıyla tahakkuk eden vergi, yükümlüsünün istemesi halinde ya derhal ödenmekte ya da gümrük işlem ve kullanıma ilişkin süre içinde ödenebilmektedir. İlk durumda verginin tahakkuku ile tahsilatı aynı anda gerçekleşmekte, ikinci durumda ise verginin tahakkuku ile tahsilatı arasında zaman farkı oluşabilmektedir. Ancak verginin eksik çıkması halinde zamanaşımı süresi içinde yapılacak tahakkukun kesinleşmesinden itibaren eksik tutar ya 15 gün içinde ödenmekte ya da bu tutara itiraz

edilebilmektedir. Gümrük vergileri açısından birinci halde gümrük işlemleri sırasında eşya henüz gümrük denetiminde iken çıkan uyumsuzluk söz konusu olabilmekte, ikinci halde ise gümrük işlemleri tamamlandıktan sonra uyumsuzluk söz konusu olabilmektedir. Her iki durumda da uyumsuzluklar idari aşamada, idari aşamada çözüm bulunamadığı takdirde yargı aşamasında itiraza konu edilebilir.

Eşya gümrük işlemleri için gümrük idaresine sunulduğunda yükümlü tarafından verilen beyanlar, muayene hattına yönlendirilmektedir. Gümrük muayene işlemi tamamlandıktan sonra gümrük vergileri tahsil aşamasına gelebilmektedir. Tahakkuk eden vergiler tahakkukundan hemen sonra yükümlüsüne sistem üzerinden, sistem üzerinden tebligatın yapılmadığı hallerde ilgili belgeler üzerinden tebliğ edilir. Tahakkuk işleminin tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde verginin ödenmesi veya itiraz edilmesi gerekmektedir. Gümrük kontrolü tamamlanmış ve gümrük vergileri ödenmiş eşyalar yükümlüye teslim edilmektedir. Ancak, itiraza konu edilmiş eşyalar teminata bağlanması halinde eşya yükümlüye teslim edilmektedir.<sup>10</sup>

Gümrük Kanunu'nun 69. maddesinde,

“3. Beyannamenin tescilinin bir gümrük yükümlülüğü doğurması halinde, gümrük vergileri ödenmedikçe veya teminata bağlanmadıkça beyanname kapsamı eşya teslim edilemez. Ancak, bu hüküm kısmi muafiyete tabi geçici ithalat rejimine uygulanamaz.

4. Beyan edilen gümrük rejimi hükümlerine göre teminat istenmesi halinde, söz konusu teminat alınmadan eşya teslim edilemez.” hükümleri yer almaktadır. Buna göre eşya, gümrük vergisinin teminatı olmakta, gümrük vergisi ödenmeden eşya gümrükten çekilememektedir.

Gümrük Kanunu'nda Vergi Usul Kanunu'nda kullanılan “mükellef” kavramı yerine “yükümlü” kavramı kullanılmaktadır. Bu kavramın kullanılması, kanunda

<sup>9</sup> <http://notoku.com/vergi-hukukunun-bolumlendirilmesi-ve-kisimlari/> (Erişim Tarihi:20/05/2014)

<sup>10</sup> Şükrü KIZILOĞLU ve Zuhal KIZILOĞLU, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, 20. Baskı, Yaklaşım Yayınları, 2012, s.495-498

geçen vergi dışındaki yükümlülükler vurgunun da bir uzantısıdır. Yükümlülük kavramı en geniş anlamda; 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 4. maddesinde; "Gümrük idareleriyle muhatap olan kişiler bu Kanun ve bu Kanuna dayanılarak çıkarılan tüzük, kararname ve yönetmelik hükümlerine uymak; gümrük idarelerinin gerek bu kanunda gerek diğer kanun, tüzük ve kararnamelerde yazılı hükümlerine göre yapacağı gözetim ve denetlemelere tabi olmak; bu idarelerin kendi adına veya başka idareler nam ve hesabına tahsil edeceği her tür vergi, resim ve ücretleri ödemek veya bunları teminata bağlamak; kanun, tüzük, kararname ve yönetmelik hükümlerinin uymaya zorunlu kıldığı her türlü işlemleri yerine getirmekle yükümlüdürler." şeklinde tanımlanmıştır. Yükümlü deyimini ise yine aynı Kanunun 3/11. maddesinde; gümrük yükümlülüklerini yerine getirmekle sorumlu bütün kişileri ifade eder şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımlardan; gümrük yükümlülüğünün sadece gümrük vergileri ile sınırlı olmadığı, gümrük vergileri ile diğer gümrük işlem ve yükümlülüklerini de içine alan çok geniş bir kavram olduğu anlaşılmaktadır.

Diğer taraftan Gümrük Kanunu'na göre bütün kişiler, gümrük mevzuatı ile öngörülen tasarrufları ve işlemleri gerçekleştirmek üzere gümrük idarelerindeki işleri için bir temsilci tayin edebilirler. Temsil, doğrudan veya dolaylı olabilir. Temsilci, doğrudan temsil durumunda başkasının adına ve hesabına hareket eder. Dolaylı temsil durumunda ise kendi adına, ancak başkasının hesabına hareket eder. Temsilci, temsil edilen kişi namına hareket ettiğini beyan etmek, temsilin doğrudan veya dolaylı olduğunu belirtmek ve sahip olduğu temsil yetki belgesini gümrük idarelerine ibraz etmek zorundadır. İthalatta gümrük yükümlülüğünde yükümlü, beyan sahibidir. Dolaylı temsil durumunda, hesabına gümrük beyanında bulunulan kişi de yükümlüdür. Dolaylı temsilde, temsilcinin yükümlülüğü, beyanda kullanılan verilerin yanlış olduğunu bildiği veya mesleği icabı ve mutad olarak bilmesi gerektiği durumlarla

sınırlıdır. Aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden birden çok yükümlünün sorumlu olduğu hallerde, bunlar söz konusu vergilerin ödenmesinden müştereken ve müteselsilen sorumludurlar.

## 2.2. Vergilendirme Süreci Bakımından İncelenmesi

Vergilendirme süreci vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile başlar. Vergi Usul Kanunu'na göre bu süreç verginin tarhi, tebliği ve tahakkuku aşamaları ile devam eder ve vergi borcunun ödenmesiyle süreç tamamlanır. Gümrük vergilerinde ise bu durum biraz daha farklı olmaktadır. Gümrük vergilerinde vergilendirme süreci, tahakkuk, tebliğ, tahakkukun kesinleşmesi ve tahsil aşamalarından oluşmaktadır.

Gümrük Kanunu'nda vergiyi doğuran olay veya gümrük yükümlülüğünün ne zaman başlayacağı Kanununun 181 ila 191 inci maddeler arasında düzenlenmiştir. Kanunda belirtilen diğer haller dışında genel anlamda ithalatta gümrük yükümlülüğü; ithalat vergilerine tabi eşyanın serbest dolaşıma girmesi, ithalat vergilerine tabi eşyanın ithalat vergilerinden kısmi muafiyet suretiyle geçici ithali halinde doğar. İhracatta gümrük yükümlülüğü ise; ihracat vergilerine tabi eşyanın bir gümrük beyannamesi kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesi dışına ihraç edilmesi halinde, gümrük yükümlülüğü doğar. Gümrük vergileri deyimini, yürürlükteki hükümler uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümünü ifade etmektedir.

Gümrük Kanunu'nda gümrük vergilerinin tarhından hiç bahsedilmemiştir. Dolayısıyla, gümrük vergilerinin vergilendirme sürecinde tarh aşaması yer almamaktadır. Ancak, kanunda tarhtan açıkça bahsedilmemekle birlikte gümrük vergileri kural olarak beyan esasına tabidir. Gümrük vergisinde tarh işlemi gümrük beyannamesinin verilmesi, beyanın kabulü ve tescil edilmesi, beyanın kontrolü ve vergisinin hesaplanması aşamalarıyla gerçekleşir.<sup>11</sup>

<sup>11</sup> Neslihan Coşkun KARADAĞ ve İbrahim ORGAN, "Gümrük Uzlaşması ve Vergi Usul Kanunu'ndaki Uzlaşma Kurumu ile Karşılaştırılmalı Olarak Değerlendirilmesi", Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt 7, Sayı 1, 2014, s.385



Gümrük Kanunu'nun 58. maddesine göre, bir gümrük rejimine tabi tutulmak istenen eşya, bu rejime uygun şekilde yetkili gümrük idaresine beyan edilir. Gümrük beyanı; yazılı olarak, bilgisayar veri işleme tekniği yoluyla, sözlü olarak veya eşya sahibinin bu eşyayı bir gümrük rejimine tabi tutma isteğini ifade ettiği herhangi bir tasarruf yoluyla yapılabilir.

Gümrük vergisi, bu yönüyle beyana dayalı bir tarh işlemine tabi tutulmaktadır. Gümrük beyanı dört şekilde verilmektedir. Kanun, beyan yöntemi açısından sadece yazılı beyanı zorunlu tutmamış, elektronik ortamdan ve sözlü olarak yapılan beyan dışında eşya sahibinin bu eşyayı bir gümrük rejimine tabi tutma isteğini ifade ettiği herhangi bir tasarruf yolunu da beyan olarak kabul ederek farklı beyan yöntemlerini benimsemiştir. Yazılı beyana ilişkin usuller, kanunun 60 ila 71 inci maddelerinde belirlenmişken diğer beyanlara ilişkin usullerin kanunun 60 ila 71 inci madde hükümleri çerçevesinde yönetmelikle belirleneceği belirtilmiştir. Yazılı beyanlar için ise normal usul ve basitleştirilmiş usuller getirilerek bu konuda Vergi Usul Kanunu'nda yer almayan hükümlere yer verilmiştir.

Basitleştirilmiş usul söz konusu olduğunda, gümrük idareleri, usul ve formalitelerin mümkün olduğunca basitleştirilmesi için ve gümrük işlemlerinin yürürlükteki hükümlere uygun olarak yürütülmesini sağlayacak şekilde yönetmelikle belirlenen şartlar altında; beyannameye eklenmesi gereken belgelerden bazılarının eklenmemesine veya kaydedilmesi gereken bazı bilgilerin beyannameye yazılmamasına, beyanname yerine, eşyanın ilgili gümrük rejimine tabi tutulması talebi ile birlikte ticari veya idari bir belgenin verilmesine veya eşyanın ilgili rejime geçişinin kayıt yoluyla yapılmasına izin verebilirler. Bu durumda, beyan sahibi genel, dönemsel veya özet niteliğinde bir tamamlayıcı beyanda bulunur.

Kanunda ve yönetmelikte belirtilen şartlara uygun beyannameler, ait oldukları eşyanın gümrüğe sunulmuş olması halinde tescil edilir. Gümrük Kanunu'nun 61. maddesine göre, tescil edilmiş

beyanname, ait olduğu eşyanın vergileri ve para cezalarından dolayı taahhüt niteliğinde beyan sahibini bağlar ve gümrük vergileri tahakkukuna esas tutulur. Aksine hüküm bulunmadıkça, eşyanın beyan edildiği gümrük rejimine ilişkin tüm hükümlerin uygulanmasında esas alınacak tarih, beyannamenin tescil edildiği tarihtir.

Vergi Usul Kanunu'nun 22. maddesine göre, "Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir". Tahakkuk bir idari işlem değildir; vergilendirme sürecinde önemli bir aşamadır. Beyana dayalı vergilerde ise tarh işlemi ile tahakkuk aşaması bir arada gerçekleştirilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nda yükümlünün kendi vergi matrahını tespit edip vergi idaresine beyan etmesi üzerine tahakkuk fişi kesilerek yükümlüye verilir. Böylelikle vergi tahakkuk etmiş olur.

Gümrük Kanunu'nun 61.maddesine göre ise, gümrük vergilerinin tahakkuku beyannamelerin tescil tarihi ile başlar. Gümrük idaresi tarafından gerekli bilgiler kullanılarak tahakkuk ettirilen gümrük vergileri, Gümrük Vergileri Tahakkukunu İzleme Defterine veya bilgisayara kaydedilir. Ancak, gümrük vergileri açısından önemli bir fark, verginin tahakkukundan sonra yükümlüye tebliğ edilmesidir. Vergi Usul Kanunu'nda verginin tebliği, tahakkuk aşamasından önce gerçekleşirken hatta beyana dayalı vergilerde tarh ve tahakkuk aşamalarının aynı anda gerçekleşmesinden ötürü tebliğ aşaması gerçekleşmezken, gümrük vergileri tahakkukundan hemen sonra yükümlüye tebliğ edilmektedir.

Gümrük Kanunu'nun 197.maddesinde,

"1.Gümrük vergileri, tahakkukundan hemen sonra (...)yükümlüye tebliğ edilir.

3. Yükümlü tarafından gümrük beyannamesinde gösterilen vergi tutarı ile gümrük idaresince hesaplanan vergi tutarının eşit olması halinde, gümrük idarelerinin eşyayı teslim etmesi, gümrük vergilerinin yükümlüye tebliği yerine geçer.



5. Bu madde hükümlerine göre tebliğ edilen gümrük vergileri; 242 nci maddede belirtilen sürelerde itirazda bulunulmaması veya süresi içinde idari yargı mercilerine başvurulmaması hallerinde bu sürelerin bittiği tarihte kesinleşir; dava açılması halinde mahkemece yükümlü aleyhine verilen kararın gümrük idaresine tebliğ edildiği tarihte tahsil edilebilir hale gelir.” hükümleri yer almaktadır.

Bu madde hükmünde tebliğ açısından getirilen farklı bir durumu belirtmek gerekir. Yükümlü tarafından gümrük beyannamesinde gösterilen vergi tutarı ile gümrük idaresince hesaplanan vergi tutarının eşit olması halinde, gümrük idarelerinin eşyayı teslim etmesi, gümrük vergilerinin yükümlüye tebliği yerine geçmektedir.

Tebliğ edilen gümrük vergileri; 242 nci maddede belirtilen sürelerde itirazda bulunulmaması veya süresi içinde idari yargı mercilerine başvurulmaması hallerinde bu sürelerin bittiği tarihte kesinleşir. Dolayısıyla verginin kesinleşmesi ile tahakkuku farklı tarihlerde olmaktadır. Vergi Usul Kanunu’na göre ise beyana dayalı vergilerde tarh işlemi ile tahakkuk ve kesinleşme aşamaları kural olarak aynı anda gerçekleşmektedir. Yükümlünün kendisinin beyan ettiği vergiye karşı dava açamayacağı varsayıldığından, (ihtirazi kayıtlı beyannameler hariç) verginin kesinleşmesi tahakkuku ile aynı anda olmaktadır.

Gümrük Kanunu’nun 198.maddesinde ise,

“1. 69 uncu madde hükümleri saklı kalmak kaydıyla, yapılan kontrol ve denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen gümrük vergileri ile işlemleri daha sonra yapılmak üzere teslim edilen eşyaya ilişkin gümrük vergilerinin, yükümlüye tebliğ edildiği tarihten itibaren onbeş gün içinde ödenmesi zorunludur. Ödeme süresinin bitmesinden önce ilgilinin yazılı istemde bulunması ve teminat alınması şartıyla ödeme süresi otuz gün daha uzatılabilir. Süre uzatımı beyanname kapsamı eşyanın her bir kalemi için ayrı ayrı da yapılabilir. Uzatılan süre için 6183 sayılı Amme Alacaklarının

Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 48 inci maddesine göre tecil faizi alınır.

2. Tebliğ edilen gümrük vergilerine karşı 242 nci madde çerçevesinde gümrük idareleri nezdinde itiraz edilmesi ödeme süresini keser. Ödeme süresi idarenin ya da yargı mercii kararının tebliğ edildiği tarihten itibaren yeniden başlar.

3. Yükümlü, vergi tutarının tamamını veya bir kısmını verilen sürenin bitimini beklemeksizin ödeyebilir.” hükümleri yer almaktadır.

4458 sayılı Gümrük Kanununun 198 inci maddesi uyarınca yükümlüsüne tebliğ edilen vergilerin 15 gün içerisinde ödenmesi gerekir. Şu kadar ki, Kanunun 242 inci maddesi uyarınca itiraz edilmesi ödeme süresini keser. Ödeme süresi idarenin ya da yargı mercii kararının tebliğ edildiği tarihten itibaren yeniden başlar. Ödeme süresinin bitmesinden önce ilgilinin yazılı istemde bulunması ve teminat alınması şartıyla ödeme süresi otuz gün daha uzatılabilir.

Gümrük Kanunu’nun 200 ve 201.maddeleri uyarınca gümrük vergileri TL olarak ödenmektedir. Bu ödeme 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda öngörülen usullere göre yapılmaktadır. Kesinleşmiş gümrük vergileri hakkında da 6183 sayılı kanun hükümleri uygulanmaktadır.

4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 208. maddesinde gümrük yükümlülüğünün sona ereceği haller belirtilmektedir. Buna göre, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri saklı kalmak üzere; gümrük yükümlülüğü vergilerin ödenmesi, vergilerin kaldırılmasına karar verilmesi, gümrük beyannamesinin iptal edilmesi, eşyanın bir gümrük rejimi kapsamında tesliminden önce zapt ve müsadere edilmesi veya imha edilmesi, 164 üncü madde uyarınca imha veya terk edilmesi, doğal özellikleri veya beklenmeyen haller yahut mücbir sebep nedeniyle telef veya kaybı, 182 nci madde uyarınca gümrük yükümlülüğü doğan eşyanın kanuna aykırı girişi nedeniyle müsadere edilmesi hallerinde sona ermektedir. Burada dikkat çeken husus

vergilerin kaldırılmasına karar verilmesi ile gümrük yükümlülüğünün sona ermesidir. Kaldırma deyimi, henüz ödenmemiş olan gümrük vergilerinin tamamen veya kısmen alınmamasına karar verilmesi anlamına gelmektedir.

### 2.3. Vergi Hukukundaki Süreler Bakımından İncelenmesi

Hem özel hukuk hem de kamu hukukunda düzenlenen zamanaşımı kurumunun amacının kamu yararı olduğu bilinmektedir. Zamanaşımı; alacağın doğumunu takip eden ve kanunla belirlenmiş süre içinde alacaklının alacağını istememesi ya da alacağını tahsil etmek için borçluyu dava etmemesi nedeniyle alacak hakkını isteme ve dava açma hakkının ortadan kalkması şeklinde tanımlanabilmektedir.

Vergi hukukunda zamanaşımı, vergi alacağının vergi idaresi tarafından tahakkuk ve tahsil edilme yetkisini ortadan kaldırmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 113. maddesinin 1. fıkrası uyarınca "Zaman aşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır". Türk vergi hukukunda tahakkuk, tahsil ve düzeltme zaman aşımı olmak üzere üç çeşit zaman aşımı süresi mevcuttur. Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesinin 1. fıkrası uyarınca "Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zaman aşımına uğrar." Zaman aşımının başlangıcı vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği yılı takip eden yılın başı olarak belirlenmiştir. Örneğin, 5 Ocak 2012'de doğan bir vergi alacağının da tahakkuk zaman aşımı sürelerinin başlangıcı 1 Ocak 2013 olacaktır. Vergi Usul Kanunu'nda tahakkuk zamanaşımı vergiyi doğuran olayı takip eden ertesi takvim yılı başından itibaren 5 yıl olmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nda tahsil zamanaşımı düzenlenmemiş, bu husus Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda düzenlenmiştir.

Gümrük vergilerinin tahakkuk zamanaşımı 4458 sayılı Gümrük Kanununda, tahsil zamanaşımı ise

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda düzenlenmiştir. 4458 sayılı Gümrük Kanununun 197 nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "Yapılan denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen veya birinci fıkrada belirtilen şekilde tebliğ edilemeyen gümrük vergilerine ilişkin tebligat, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren üç yıl içinde yapılır. Şu kadar ki, gümrük yükümlülüğünün doğduğu olayla ilgili olarak dava açılması zamanaşımını durdurur." hükmü uyarınca gümrük vergileri açısından tahakkuk zamanaşımı süresi üç yıldır. Gümrük yükümlülüğünün ne zaman başlayacağı Kanununun 181 ila 191 inci maddeler arasında düzenlenmiştir. Beyannamenin tescil tarihiyle başlayan gümrük yükümlülüğünün başlangıç tarihinin beyanname tescil tarihinden farklı bir tarih olarak belirlendiği durumlarda, tahakkuk zamanaşımı süresinin tescil tarihinden sonraki bir tarihte başlatılması gerekecektir.

Gümrük Kanununda tahakkuk zamanaşımının durmasına neden olan tek bir durum düzenlenmiş olup; gümrük yükümlülüğünün doğduğu olayla ilgili olarak dava açılmış olması durumudur. Gümrük Kanununun 197 inci maddesinin ikinci fıkrası "... Şu kadar ki, gümrük yükümlülüğünün doğduğu olayla ilgili olarak dava açılması zamanaşımını durdurur." hükmü ve dördüncü fıkrası "Gümrük vergileri alacakları, ceza uygulamasını gerektiren bir fiile ilişkin olması ve zamanaşımı daha uzun bulunan bu fiil nedeniyle ceza davası açılmış olmak kaydıyla, bu alacaklar Türk Ceza Kanunundaki dava ve ceza zamanaşımı süreleri içerisinde kovuşturulup tahsil edilir." hükümleri uyarınca da tahakkuk zamanaşımı süresi uzamaktadır.

Vergi Usul Kanunu'na göre tahakkuk zamanaşımı aşağıdaki hallerde işlememekte ve durmaktadır;

- Vergi Dairesinin matrah takdiri için Takdir Komisyonuna başvurması,
- Mücbir sebep hali (Bu durumda, tarh zamanaşımı işlemeyen süreler kadar uzamaktadır (VUK, m. 15/1).

c) Mükellefe vergi/ceza ihbarnamesi tebliği,

d) Vergi dairelerinin takdir komisyonu kararlarına karşı dava açmaları (Kanunlarda bu konuda bir hüküm olmayıp, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, bu durumda zamanaşımının durması gerektiğini kabul etmiştir .)

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda sadece tahakkuk zamanaşımının durmasından ve tahakkuk zamanaşımını durduran hallerden söz edilmiş olup, tahakkuk zamanaşımının kesilmesinden söz edilmemiştir.

Tahsil zamanaşımı 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun "Tahsil Zamanaşımı" başlıklı 102 nci maddesinde düzenlenmiş olup; söz konusu madde "Amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. Para cezalarına ait hususi kanunlardaki zamanaşımı hükümleri mahfuzdur. Zamanaşımından sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemeler kabul olunur." hükmünü içermektedir. Tahsil zamanaşımı, kamu alacağının vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren kanunda belirtilen sürenin geçmesine rağmen, kamu alacağının tahsil edilemediği durumda geçerli olan zamanaşımıdır. Tahsil zamanaşımından bahsedebilmek için verginin süresi içinde tahakkuk ve tebliğ edilmesi gerekir. Bu zamanaşımı, vergiler ve diğer kamu alacakları için de geçerlidir.

6183 sayılı Kanunun 102 nci maddesi uyarınca, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmeyen amme alacağı zamanaşımına uğrar. Söz konusu zamanaşımı gümrük vergileri açısından tahsil zamanaşımıdır. 6183 sayılı Kanunun 102. maddesinde ayrıca, mükellefin, zamanaşımına uğramış vergi borcuna karşılık rızasıyla yapacağı ödemelerin ise kabul olunacağı hüküm altına alınmıştır. Ayrıca, Tah-

sil zamanaşımı süresini durduran ve kesen sebepler 6183 sayılı Kanunun 103 ve104 üncü maddelerinde ayrıntılı olarak sayılmıştır.<sup>12</sup>

Sonuç olarak belirtmek gerekirse, Gümrük Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'nda yer alan tahakkuk zamanaşimleri farklıdır. Vergi Usul Kanunu'nda tahakkuk zamanaşımı vergiyi doğuran olayı takip eden ertesi takvim yılı başından itibaren 5 yıl iken, Gümrük Kanunu'nda tahakkuk zamanaşımı gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten (beyanname tescil tarihi) itibaren 3 yıldır. Gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarih genel olarak vergiyi doğuran olayın başlamasıdır.

Gümrük Kanunu'nda sürelerin hesaplanmasına ilişkin hükümler ise Vergi Usul Kanunu'ndaki hükümlere paralellik göstermektedir. Sürelerin hesaplanmasına ilişkin Gümrük Kanunu'nun 14.maddesi ile Vergi Usul Kanunu'nun 18.maddesi şu şekildedir:

"Madde 14 – 1. Bu Kanunda belirtilen süreler, tarih veya vadeler, aksine özel bir hüküm bulunmadıkça uzatılamaz veya ertelenemez. Süre, tarih veya vadelerin bitim tarihinin resmi tatil gününe rastlaması halinde, bu süreler ilk işgününün resmi çalışma saatleri sonunda biter.

2. Süre hafta veya ay olarak belli edilmiş ise; başladığı güne son hafta veya ayda tekabül eden günün mesai saati bitiminde sona erer. Sürenin bittiği ayda tekabül eden bir gün yoksa süre o ayın son gününün mesai saati bitiminde sona erer."

"Sürelerin hesaplanması:

Madde 18 – Vergi kanunlarında yazılı süreler aşağıdaki şekilde hesaplanır:

1. Süre gün olarak belli edilmişse başladığı gün hesaba katılmaz ve son günün tatil saatinde biter;
2. Süre hafta veya ay olarak belli edilmişse başladığı güne son hafta veya ayda tekabül eden günün tatil

<sup>12</sup> Nevzat BOZKURT, "Zamanaşımına Uğramış Gümrük Vergilerine Para Cezası Uygulanabilir Mi?", Mali Çözüm Dergisi, Temmuz – Ağustos 2011, s.181-183.

saatinde biter. Sürenin bittiği ayda, başladığı güne tekabül eden bir gün yoksa süre o ayın son gününün tatil saatinde biter;

3. Sonu belli bir gün ile tayin edilen sürelerde, süre o günün tatil saatinde biter;

4. Resmi tatil günleri süreye dahildir. Şu kadar ki, sürenin son günü resmi tatile rastlarsa tatili takib eden ilk iş gününün tatil saatinde biter.

#### 2.4. Vergi Denetimi Bakımından İncelenmesi

Gümrük Kanunu'nun "Beyan denetimi" başlıklı 65.maddesinde,

"1.Gümrük idareleri, beyanın doğruluğunu araştırmak üzere;

a) Beyanname ile ilgili ve beyannameye ekli belgeleri kontrol edebilir ve beyannamenin içerdiği bilgilerin doğruluğunu araştırmak amacı ile beyan sahibinden diğer belgeleri de vermesini isteyebilir,

b) Eşyayı muayene edebilir ve ayrıntılı muayene veya tahlil amacıyla numune alabilirler.

3. Kontrol amacıyla gümrük müfettişleri, gümrük müfettiş yardımcıları, kontrolörler, stajyer kontrolörler ve gümrük idare amirleri muayenesi yapılmış ve işlemleri tamamlanmış eşyanın ikinci muayenesini her zaman yapabilirler. Keza, sözü edilenler gümrük işlemlerini her aşamada denetlemeye yetkilidirler." hükümleri yer almaktadır.

65. maddenin 3.fıkrasında açıkça görüleceği üzere, gümrük müfettişleri, gümrük müfettiş yardımcıları, kontrolörler, stajyer kontrolörler ve gümrük idare amirleri gümrük işlemlerini her aşamada denetlemeye yetkilidirler.

Vergi Usul Kanunu'nun "İncelemeye yetkililer" başlıklı 135. maddesinde,

"Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır.

Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir." hükümleri yer almaktadır.

Görülebileceği üzere vergi incelemesine yetkili olanlar VUK'ta da sınırlandırılmıştır. Adı geçen Kanun'un 135. maddesi uyarınca vergi incelemesine yetkililer vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi dairesi müdürleri ile Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlardan ibarettir.

#### 2.5. Mükellefin Ödevleri Bakımından İncelenmesi

Vergisel ödevlerden biri de saklama ödevidir. Defter tutan mükellefler, tutmuş oldukları defterleri ve bu defterlerin dayanağı olan belgeleri ilgili buldukları yılı takibeden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile saklamak zorundadırlar (VUK m. 253).

Vergi Usul Kanunu'na göre defter tutmak mecburiyetinde olmayan gerçek ve tüzel kişiler almaya mecbur oldukları fatura ve gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile saklamak zorundadırlar (VUK m. 254).

Vergi kanunları uyarınca bu kanunlarda kendilerine saklama ödevi yüklenen gerçek ve tüzel kişiler, vergi kanunları uyarınca saklamak zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikrofiş, mikrofilm, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hâle getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar (VUK m. 257). İbraz ödevi, inceleme ile sınırlıdır. Dolayısıyla incelemeye yetkililer tarafından defter ve belgelerin ibrazı istenebilecektir.

Gümrük Kanunu'nun 11 ve 13.maddelerinde ise,

"Madde 11 – Gümrük işlemleriyle doğrudan veya dolaylı olarak ilgili bulunan kişiler, Gümrük Müsteşarlığının veya gümrük idarelerinin talebi üzerine gümrük işlemleri ile sınırlı olmak kaydıyla belirlenen süreler içinde gerekli bütün belge ve bilgileri vermek ve her türlü yardımı sağlamakla yükümlüdür.

Kendilerinden bu konularda bilgi istenilen kişiler, özel kanunlarda yazılı gizlilik hükümlerini ileri sürerek bilgi vermekten kaçınamazlar.

Madde 13 – İlgili kişiler, 11 inci maddede belirtilen belge ve bilgileri gümrük kontrolü amacıyla beş yıl süre ile saklamak zorundadırlar.

Belge saklama süresi;

a) (b) bendinde öngörülen haller dışında, serbest dolaşıma girmek veya ihraç edilmek üzere beyan edilen eşya ile ilgili olarak, serbest dolaşıma giriş veya ihracat beyanlarına ilişkin belgelerin tescil edildiği yılın; (1)

b) Nihai kullanımları nedeniyle indirimli veya sıfır ithalat vergisi ile Türkiye'de serbest dolaşıma giren eşya için, gümrük gözetimine tabi olmalarının sona erdiği yılın;

c) Başka bir gümrük rejimine tabi tutulan eşya için, söz konusu gümrük rejiminin sona erdiği yılın;

d) Serbest bölgeye konulan eşya için, buralardan çıktıkları yılın;

Sonundan itibaren işlemeye başlar." hükümleri yer almaktadır.

Gümrük Kanunu'nda da Vergi Usul Kanunu'na benzer şekilde bilgi ve belgelerin kontrol amacıyla 5 yıl süre ile saklanmak zorunda olduğu belirtilmiştir. Ancak, aynı sonucu doğurmasına rağmen iki kanunda da farklı bir ifade yer almıştır. Gümrük Kanunu'nda belge saklama süreci yılın sonundan itibaren işlemeye başlarken, Vergi Usul Kanunu'nda takip eden

takvim yılından itibaren başlamaktadır. Diğer taraftan, Vergi Usul Kanunu'nda bilgi ve belgelerin ibraz ödevi inceleme ile sınırlı iken, Gümrük Kanunu'nda gümrük işleri ile sınırlıdır.

## 2.6. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları Bakımından İncelenmesi

Gümrük Kanunu'nun "İtirazlar" başlıklı 242.maddesinde,

"1. Yükümlüler kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz edebilir.

2. İdareye intikal eden itirazlar otuz gün içinde karara bağlanarak ilgili kişiye tebliğ edilir.

3. İtiraz dilekçelerinin süresi içinde yanlış makama verilmesi halinde, itiraz süresinde yapılmış sayılır ve idarece yetkili makama ulaştırılır.

4. İtirazın reddi kararlarına karşı işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı mercilerine başvurulabilir." hükümleri yer almaktadır.

Gümrük Kanunu'nun yukarıda yer alan hükümlerinden görüleceği üzere, vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yolları bakımından Vergi Usul Kanunu'ndan farklı olarak itiraz müessesesi getirilmiştir. Yükümlülerin kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz edileceği; idareye intikal eden itirazların 30 gün içinde karara bağlanarak ilgili kişiye tebliğ edileceği; itiraz dilekçelerinin süresi içinde yanlış makama verilmesi halinde, itirazın süresinde yapılmış sayılacağı ve idarece yetkili makama ulaştırılacağı; itirazın reddi kararlarına karşı işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı mercilerine başvurulabileceği hükme bağlanmıştır.

İdari çözüm yolları bakımından Gümrük Kanunu'nda var olan bir başka düzenleme uzlaşma müessesesidir. Uzlaşma müessesesi 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) ile düzenlenmiş olup, uzun zamandan beri Maliye Bakanlığınca (Gelir İdaresi Başkanlığınca) uygulanmasına karşın, gümrük vergisi alacakları için uygulanmamaktaydı. 6111 sayılı "Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" kamu alacaklarının yapılandırılmasının yanında, Gümrük Kanununda yeniden düzenlenen bir maddeyle gümrük vergi alacakları için "uzlaşma müessesesi" öngörülmüştür.<sup>13</sup>

Gümrük Kanunu'nun 244. maddesinde, beyan ile gümrük idaresince yapılan tespit sonucunda belirlenen farklılıklara ilişkin tebliğ edilen gümrük vergileri alacakları ile bu Kanunda ve ilgili diğer kanunlarda öngörülen cezalar hakkında; yükümlü veya ceza muhatabı tarafından, söz konusu eksiklik veya aykırılıkların kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten veya kanun hükümlerini yanlış yorumlamaktan kaynaklandığının veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idarenin yükümlüler veya cezanın muhatabı ile uzlaşabileceği belirtilmiştir.

Yine aynı madde hükmüne göre, uzlaşma talebi, tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde, henüz itiraz başvurusu yapılmamış gümrük vergileri ve cezalar için yapılmaktadır. Uzlaşma talebinde bulunulması halinde, itiraz veya dava açma süresi durmakta, uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde süre kaldığı yerden işlemeye başlamaktadır. Ancak sürenin bitimine üç günden az kalmış olması halinde süre üç gün uzar. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamamaktadır.

Yükümlü veya ceza muhatabı; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamaz ve hiçbir mercie şikâyetle bulunamaz. Uzlaşma konusu yapılan gümrük vergileri ve cezalar, uzlaşma gerçekleştiği takdirde, uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenir. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde ise genel hükümlere göre işlem yapılmaktadır.

Bu maddede dikkat çeken husus, Gümrük Kanunu vergileri de kapsayan çok sayıda teknik ve hukuki konuları düzenlemesine rağmen uzlaşma kapsamına vergi ve vergi ziyayı yaratan fiillerin alınmış olmasıdır. Diğer yandan uzlaşılacak gümrük vergisi tutarı "beyan ile gümrük idaresince yapılan tespit sonucunda belirlenen farklılıklar" dır. Bu yönü ile Vergi Usul Kanunu'nda ifade edilen "incelemeye dayalı olarak tespit edilen matrah farkına ilişkin tahakkuk edecek vergi" ye karşılık geldiği söylenebilir.<sup>14</sup>

Vergi Usul Kanunu'nda ise ilgili hükümler uyarınca uzlaşma iki farklı durumda söz konusu olabilmektedir. Bunlar tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşmadır.

Gümrük uzlaşmasında uzlaşma "tarhiyat öncesi ya da sonrası" şeklinde ikili bir ayrıma tabi tutulmamıştır. Bu gümrük vergilerinin vergilendirme sürecinin özelliğinden kaynaklanmaktadır. "Gümrük vergileri" tabiri bir çok vergiyi ve "gümrük vergisi" dahil birçok mali yükümlülüğü bünyesinde barındıran üst kavramdır. Gümrük Kanunu'nda gümrük vergilerinin tarhından hiç bahsedilmemiştir. Gümrük vergileri eşya üzerinden alınan bir nevi tahakkuk ve tahsilatı aynı anda gerçekleşen bir vergi türüdür ve ceza kararının verilebilmesi için öncelikle tahakkukunun gerçekleşmesi, yani verginin ödenebilir hale gelmesi gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu'nda sıralanan ve istisnai durumda değişen tarh-tebliğ-tahakkuk ve tahsil sürecinin gümrük vergilerine paralellik arz

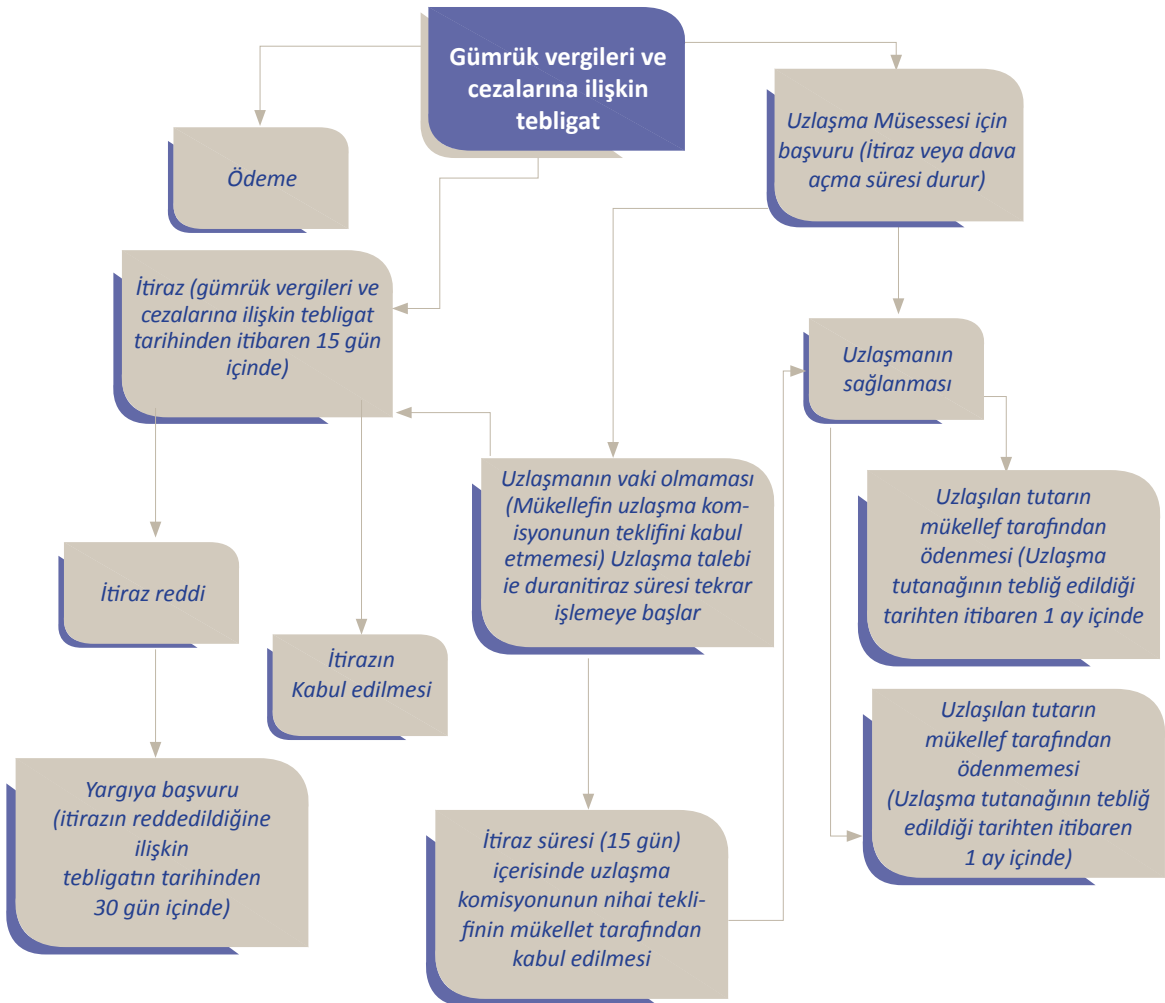
<sup>13</sup> Cevdet BOZKURT, "Gümrük Vergileri ve Para Cezaları İçin Uzlaşma Müessesesi", *Mali Çözüm Dergisi*, Kasım-Aralık 2011, s.99.

<sup>14</sup> Neslihan Coşkun KARADAĞ ve İbrahim ORGAN, a.g.m., s.384.

etmemesi dolayısıyla tarhiyat öncesi ya da sonrası uzlaşma ayrımı söz konusu olamamaktadır. Diğer yandan gümrük vergisi yükümlülüğünün beyannamenin tescil edildiği tarihte başlaması sebebiyle, tescil öncesi süreçte henüz adı konmamış “yükümlü” ve “ceza muhatabı”nın uzlaşma talebinden söz edilemez.<sup>15</sup>

Gümrük uyuşmazlıklarında itiraz mekanizması ve uzlaşma müessesesi, daha iyi anlaşılabilmesi için aşağıdaki gibi şematize edilmiştir:

### Şekil 1: Gümrük Mevzuatı Kapsamında Düzenlenen Tahakkuk ve Ceza Kararlarına Karşı Başvurulabilecek Hukuki Yollar



Kaynak: Ernst&Young, Gümrük Mevzuatı Kapsamında Düzenlenen Tahakkuk ve Ceza Kararlarına Karşı Başvurulabilecek Hukuki Yollar, 2011, [http://www.vergidegundem.com/tr/c/document\\_library/get\\_file?uuid=25f88e1d-b744-4ed2-b2ca-19046f1d5131&groupId=10156](http://www.vergidegundem.com/tr/c/document_library/get_file?uuid=25f88e1d-b744-4ed2-b2ca-19046f1d5131&groupId=10156), (Erişim Tarihi:20/05/2014)

<sup>15</sup> Neslihan Coşkun KARADAĞ ve İbrahim ORGAN, a.g.m., s.385.



Şekilden anlaşılacağı üzere, mükellef veya ceza muhatabı gümrük vergi ve cezalarına ilişkin tebliğat tarihinden itibaren 15 gün içinde ya idareye itiraz eder ya da uzlaşmaya başvurabilir. Tebliğ tarihinden itibaren aynı sürede yargıya başvuru bir hak olarak mükellefe verilmemiştir. Ancak idari aşamada çözümlenememiş uyuşmazlıklar için yargıya başvurulabilmektedir. Bu sistem gümrük uzlaşmasını VUK'da düzenlenen uzlaşmadan farklı kılan belki de en önemli unsurdur. VUK sisteminde vergi mahkemelerinde dava açmak için önce idareye başvuru zorunlu değildir. Bu bakımdan gümrük uzlaşmasına ilişkin düzenlemelerin VUK'a uyarlanması yerinde olacaktır. Ayrıca, yükümlülerin haklarında vergi idaresi tarafından tek taraflı olarak gerçekleştirilen tarhiyatlara karşın vergi mahkemelerinde dava açmış olmaları, onları uzlaşma talebinde bulunmaktan alıkoymamaktadır. Yükümlü uzlaşma ve dava açma hakkını aynı anda kullanabilmektedir. Ancak, gümrük vergileri ve cezaları açısından yükümlüler uzlaşma ile itiraz hakkını aynı anda kullanamadıkları gibi, itiraz yolu tükenmeden dava açılması da mümkün olmamaktadır.<sup>16</sup>

VUK'ta düzenlenen tarhiyat sonrası uzlaşma ile Gümrük Kanunu'nda düzenlenen uzlaşma kurumunun hükümleri bir arada değerlendirildiğinde, iki düzenleme arasındaki önemli farklardan birisinin başvuru süresi ile ilgili düzenlemenin olduğu görülmektedir. Tarhiyat sonrası uzlaşma da başvuru süresi 30 günle sınırlandırılmıştır. 30 günlük süre vergi veya ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihini izleyen gündenden itibaren başlamaktadır. Gümrük vergileri ve vergi aslına bağlı ya da bağlı olmayan tüm para cezalarında uzlaşma taleplerinin ise tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde yapılması gerekmektedir.<sup>17</sup>

Sonuç olarak, uzlaşma müessesesi 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan düzenlemeye benzer şe-

kilde Gümrük Kanunu kapsamına alınmıştır. Gümrük idaresince alınan vergi ve cezalar için uzlaşma imkânından yararlanılabilmesinin sağlanması, idare ve yükümlüler yanında, dava açılmasına bağlı olarak yargı sürecinin uzaması nedeniyle doğacak sıkıntıların önüne geçmek suretiyle, tüm taraflar açısından zaman ve kaynak tasarrufu sağlamaktadır.<sup>18</sup>

Türk vergi hukukunda, uyuşmazlıkların yargısal yolla çözümüne alternatif bir yol da VUK m. 371'inci maddesinde "pişmanlık ve ıslah" başlığı altında düzenlenen kurumdur. Bu kurum sayesinde yükümlüler, işledikleri vergi ziyai cezası gerektiren fiilleri kendiliğinden idareye bildirmeleri ve yasanın aradığı diğer koşulları da yerine getirmeleri hâlinde vergi ziyai cezasından ve kaçakçılık nedeniyle uygulanacak hürriyeti bağlayıcı cezadan bağışık tutulmaktadır. Böylece bir yandan idare ve yükümlü arasında çıkması muhtemel uyuşmazlık sayısı azalmaktayken öte yandan yükümlüler kayba uğrattıkları vergiyi hazineye intikal ettirme konusunda teşvik edilmiş olmaktadır. Gümrük Kanunu'nun 234. maddesinde de "pişmanlık ve ıslah" kurumuna benzer bir düzenleme mevcuttur. Gümrük Kanunu'nun "Vergi Kaybına Neden Olan İşlemlere Uygulanacak Cezalar" başlıklı 234.maddesinin 3.fıkrasında ceza verilmesini gerektirecek aykırılıkların gümrük idaresince tespit edilmesinden önce beyan sahibince bildirilmesi durumunda söz konusu cezaların yüzde onbeş nisbetinde uygulanacağı belirtilmiştir.

## SONUÇ

Türk vergi hukukunda özel vergi kanunları şekle ve usule ilişkin konularda Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) yer alan hükümlere tabidir. Ancak, VUK' un 2.maddesi ile "gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler" bu kanun kapsamı dışına alınmıştır. Bu bakımdan Gümrük Kanunu, gümrük işlemlerinden alınan vergi, resim ve diğer yükümlülükler bakımından

<sup>16</sup> Neslihan Coşkun KARADAĞ ve İbrahim ORGAN, a.g.m., s.38814

<sup>17</sup> Neslihan Coşkun KARADAĞ ve İbrahim ORGAN, a.g.m., s.389.

<sup>18</sup> Cevdet BOZKURT, a.g.m., s.110

hem genel hem de özel hükümler içeren kendine has kanun niteliğindedir. Buna rağmen, Gümrük Kanunu'nda yer alan hüküm ve düzenlemelerin Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hüküm ve düzenlemelerle bağlantısını da göz ardı etmemek gerekir.

Gümrük vergisinin Vergi Usul Kanunu'ndan farklılıklar göstermesinin en temel nedeni vergilendirme sürecinin özelliğinden kaynaklanmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nda sıralanan ve istisnai durumda değişen tarh-tebliğ-tahakkuk ve tahsil süreci gümrük vergilerine paralellik arz etmemektedir. Örneğin, Gümrük Kanunu'nda gümrük vergilerinin tarhından hiç bahsedilmemiştir. Gümrük vergileri eşya üzerinden alınan bir nevi tahakkuk ve tahsilatı aynı anda gerçekleşen bir vergi türüdür ve ceza kararının verilebilmesi için öncelikle tahakkukunun gerçekleşmesi, yani verginin ödenebilir hale gelmesi gerekmektedir. Bir bakıma tahakkuku tahsile bağlı bir vergidir. Eşya, gümrük vergisinin teminatı olmakta, gümrük vergisi ödenmeden eşya gümrükten çekilememektedir.

Gümrük Kanunu, gümrük vergilerinin kendine özgü durumu nedeniyle usul hukuku hükümleri açısından Vergi Usul Kanunu'ndan farklılıklar içermektedir. Bunun yanında benzer hükümlerin de yer aldığını belirtmek gerekmektedir.

## Kaynakça

- AKSOY Şerafettin, "Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi", Filiz Kitabevi, İstanbul,1991.
- BOZKURT Cevdet, "Gümrük Vergileri ve Para Cezaları İçin Uzlaşma Müessesesi", Mali Çözüm Dergisi, Kasım-Aralık 2011.
- BOZKURT Nevzat, "Zamanaşımına Uğramış Gümrük Vergilerine Para Cezası Uygulanabilir Mi?", Mali Çözüm Dergisi, Temmuz – Ağustos 2011.
- ERĞİNAY Akif, "Vergi Hukuku", Savaş Yay, Ankara, 1990.
- Ernst&Young, Gümrük Mevzuatı Kapsamında Düzenlenen Tahakkuk ve Ceza Kararlarına Karşı Başvurulabilecek Hukuki Yollar, 2011, [http://www.vergidegundem.com/tr/c/document\\_library/get\\_file?uuid=25f88e1d-b744-4ed2-b2ca-19046f1d5131&groupId=10156,\(Erişim Tarihi:20/05/2014\)](http://www.vergidegundem.com/tr/c/document_library/get_file?uuid=25f88e1d-b744-4ed2-b2ca-19046f1d5131&groupId=10156,(Erişim Tarihi:20/05/2014))
- FURTUN İdris Hakan ve diğerleri, "Vergi Usul Hukuku", (Editör Mustafa AKKAYA ), Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını No:1906, Birinci Baskı, Eskişehir, Ocak 2013.
- KARADAĞ Neslihan Coşkun ve ORGAN İbrahim, "Gümrük Uzlaşması ve Vergi Usul Kanunu'ndaki Uzlaşma Kurumu ile Karşılaştırılmalı Olarak Değerlendirilmesi", Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt 7, Sayı 1, 2014.
- KIRBAŞ Sadık, "Vergi Hukuku", Siyasal Kitabevi, Ankara, 2001.
- KIZILOT Şükrü ve KIZILOT Zuhâl, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, 20. Baskı, Yaklaşım Yayınları, 2012.
- ÖNCEL Mualla, KUMRULU Ahmet ve ÇAĞAN Nami, "Vergi Hukuku", Turhan Kitabevi, Ankara, 2006.
- ÖZTÜRK İbrahim Halil, "Gümrük Vergileri Kavramı ve Gümrük Kanunu'ndaki İdari İtiraz Müessesesi", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Temmuz 2012.
- [http://notoku.com/vergi-hukukunun-bolumlendirilmesi-ve-kisimlari/\(Erişim Tarihi:20/05/2014\)](http://notoku.com/vergi-hukukunun-bolumlendirilmesi-ve-kisimlari/(Erişim Tarihi:20/05/2014))
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.
- 4458 sayılı Gümrük Kanunu.