

# Gümrük Vergileri Anlaşmazlıklarında Çözüm Yollarının Vergi Usul Kanunu Hükümleriyle Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi

## Özet

Vergisel ilişkiler genellikle işin içerisinde bulunanların bile anlamlandırmakta zorlandığı karmaşık ve değişken özellik gösterir. Diğer taraftan; yapılan düzenlemelerdeki boşluklar, yeterince açık olmayan kavramlar ve çelişkili ifadeler vergisel işlemlerin yorumlanmasını gerektirir. Yapılan yorumlamalar kimi zaman vergi hukukunda sıkı uygulama alanı bulan kıyas yasağı ilkesini de ihlal eder. Çalışmada; gümrük vergilerinden kaynaklanan anlaşmazlıklarda başvurulabilecek çözüm yolları, dâhilde alınan vergilerdeki benzer çözüm yollarıyla karşılaştırılarak irdelenmiştir. Bunun yanında, çözüm yollarını geliştirici öneriler yapılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Gümrük Vergileri, Gümrük Anlaşmazlığı, Anlaşmazlık Çözüm Yolu

**JEL Sınıflama Kodları:**H25, H26, H32, K34

## Evaluation of the Solution Ways of Customs Duties Disputes by Comparing Tax Procedure Law Provisions

## Abstract

Tax relations generally present complex and variable features to make sense for even those who are involved in. On the other hand; the gaps in the arrangements, unclear terms and the contradictory statements require interpretation of the tax transactions. Interpretations sometimes violate the principle of non-benchmark that applied strictly in tax law. In this context; the applicable solution ways arising from customs duties are examined by comparing them with the similar solution ways in the inward taxes. Besides, developing solutions are recommended

**Keywords:** Customs Duties, Customs Dispute, Dispute Solution Way

**JEL Codes:** H25, H26, H32, K34

## Giriş

Vergilerin ayırımı bakımından farklı sınıflandırmalar bulunmaktadır. Bunların başlıcalarını, ekonomik kaynağına göre gelir, harcama ve servet üzerinden alınan vergiler; matrahına göre advalorem, spesifik ve karma vergiler; kapsamına göre genel ve özel vergiler; alınma şekline göre dolaylı ve dolaysız vergiler; dâhilde ve dış ticaretten alınan vergiler oluşturmaktadır.

Dış ticarete konu vergiler, başka bir deyimle gümrük vergileri; dış ticaretin ülke ekonomisi yararına düzenlenmesi, ödemeler dengesizliklerinin giderilmesi ve hazineye gelir sağlanması gibi amaçlarla tarihin ilk dönemlerinden buyana uygulanmakta<sup>1</sup> ve ülkelerin bütçe gelirleri içerisinde de önemli paya sahip bulunmaktadır.

Dış ticaret işlemleri kapsamında gümrük idareleriyle muhatap olan kişiler; söz konusu idareler ve ilgili diğer idarelerce yapılacak gözetim ve kontrollere tabi olmak, bu idarelerin tahsil edeceği her tür vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri ödemek veya bunları teminata bağlamak ve ilgili mevzuatın uymayı zorunlu kıldığı her tür işlemi yerine getirmekle sorumludur. Gümrük işlemlerinin her ne kadar basit ve hızlı bir şekilde gerçekleşmesi arzu edilse de hatalı bir kısım fiiller nedeniyle<sup>2</sup> taraflar arasında anlaşmazlıklar oluşabilmektedir.

Çalışma konusu kapsamında dâhilde ve dış ticaretten alınan vergiler ayırımı esas alınarak değerlendirilmelerde bulunulmuştur. Dâhilde alınan vergiler için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu<sup>3</sup> (VUK), dış ticarete

konu vergiler için ise 4458 sayılı Gümrük Kanunu<sup>4</sup> (GK) ana kaynak niteliğinde düzenlemelerdir. Her iki kanun kapsamındaki vergilerin birbirinden farklı sisteme tabi olduğu VUK'un 2'nci maddesinde de belirtilmiştir. Bu açıdan bakıldığında, GK ile VUK arasında anlaşmazlıkların çözümü noktasında benzerlikler yanında önemli farklılıklar da bulunmaktadır. Örneğin, GK kapsamı anlaşmazlıklarda yargı yoluna gidilebilmesi için idari yola başvurulması zorunlu iken, VUK kapsamı anlaşmazlıklarda idari yolun kullanılması yükümlü tercihinine bağlı bir durumdur. Bu çerçevede, GK kapsamında dava açılması idari yolun tüketilmesini gerektirmekte, VUK kapsamında ise yükümlü isterse doğrudan yargı yoluna başvurabilmektedir. Çalışmada sırasıyla idari ve yargısal çözüm yolları ile kamu denetçiliği kurumu ele alınmıştır.

## 1. İdari Çözüm Yolları

Yükümlü ile idare arasında oluşan anlaşmazlığın yargı yoluna götürülmeden kendi aralarında idarece ya da yükümlü başvurusu üzerine çözümlenmesi idari çözüm yolu olarak nitelendirilmektedir.

GK kapsamında yükümlü ile idare arasında ortaya çıkan anlaşmazlıklarda başvurulacak başlıca idari çözüm yolları; itiraz, ceza indirim, uzlaşma, düzeltme ve geri verme-kaldırma müesseseleridir. Bunun yanında, İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK)<sup>5</sup> kapsamında üst makama başvuru da idari çözüm mekanizmasının bir diğer parçasını oluşturmaktadır. Ayrıca, bağlayıcı olmamakla birlikte kamu denetçiliği kurumuna başvuru da mümkün bulunmaktadır.

### 1.1. İtiraz

Yükümlünün idari başvuru yollarından birini itiraz oluşturmaktadır. İtiraz, idarece verilen kararın kısmen ya da tamamen yanlış olduğunu düşünen yü-

<sup>1</sup> Raşit Gültekin ve Bilge Hakan Agun, Türkiye'de Genel Bütçe Geliri Olarak Gümrük Vergilerinin Gelişimi, Bulgaristan: International Balkan and Near Eastern Social Sciences Congress Series, 2018, s. 212.

<sup>2</sup> Erkan Mustafa Üyümez ve Raşit Gültekin, Gümrük Denetimi: Türkiye Uygulamalarının Analizi, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:8, Sayı:14, 2016/Mart, s. 344.

<sup>3</sup> 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 10/01/1961 tarihli 10703 sayılı Resmi Gazete.

<sup>4</sup> 4458 sayılı Gümrük Kanunu, 04/11/1999 tarihli 23866 sayılı Resmi Gazete.

<sup>5</sup> 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, 21/01/1982 tarihli 17580 sayılı Resmi Gazete.

kümlünün bunun düzeltilmesi bakımından yaptığı başvuru şeklindedir.

İtiraz, uyuşmazlığın yargı yoluna taşınabilmesi bakımından yapılması gereken zorunlu bir işlemdir. Çünkü söz konusu yol tüketilmeden olayın dava konusu edilmesi mümkün değildir. Nitekim, Danıştay 7'nci Dairesi pek çok kararında<sup>6</sup>; gümrük vergileri ve para cezalarına ilişkin olarak itiraz yoluna gidilmeden, doğrudan mahkemeye başvurulmasını "merci tecavüzü" niteliğinde kabul etmiştir.

İtiraz GK'nın 242'nci maddesinde düzenlenmiş olup buna göre yükümlüler, 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 edebilmektedir. Bu bakımdan yapılan başvuru işlemi idari denetim yollarından hiyerarşik denetime (şikâyet yolu) denk gelmektedir. Burada belirtilmesi gereken husus idari kararların da gümrük vergileri ve cezalarına ilişkin itiraz usulüne tabi olduğudur. Örneğin; Erenköy Gümrük Müdürlüğü tarafından verilen bir kararın hiyerarşik denetimi, üst merci olarak bağlı bulunan İstanbul Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü olmaktadır.

İdareye yapılan itirazın 30 gün içinde karara bağlanarak ilgiliye tebliğ edilmesi gerekmektedir. İtiraz dilekçesinin süresi içinde yanlış makama verilmesi halinde, itiraz süresinde yapılmış sayılmakta ve dilekçe idarece yetkili makama gönderilmektedir.

Yükümlü tarafından yapılan itirazın reddedilmesi halinde işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı merciine başvurulması mümkündür. Burada dikkat edilmesi gereken husus red kararının; gümrük vergileri ve cezalarına ilişkin olması halinde 30 gün içinde vergi mahkemesine, idari karara yönelik olması durumunda ise 60 gün içinde kararı veren birime göre idare mahkemesi veya

<sup>6</sup> Danıştay 7'nci Dairesinin 26/04/1999 tarihli E.1998/2203, K.1999/1733 sayılı; 06/10/1998 tarihli E.1997/4192, K.1998/3137 sayılı kararları.

Danıştay'a başvurulması gerektiğidir.

Yükümlü ile idare arasında meydana gelen anlaşmazlığın itiraz yoluyla çözümlenmesinde kanunda belirlenen 15 günlük itiraz süresi hakkın kullanımı bakımından önemli olup, yükümlünün bu süreye mutlak suretle uyması gerekmektedir. Aksi takdirde, yani yükümlünün söz konusu süreyi geçirdikten sonra anlaşmazlığı yargıya taşıması, başka bir deyişle dava açması mümkün bulunmamakta olup, mahkemelerde bu yöndeki başvurular reddedilmektedir. Örneğin; Danıştay 7'nci Dairesince verilen kararda<sup>7</sup>, gümrük vergileri ve para cezalarına ilişkin itiraz süresi geçirildikten sonra konunun mahkemeye taşınmasını mümkün görmemiştir.

İtiraz konusunda belirtilmesi gereken bir diğer husus, eşyanın vergilendirilmesini doğrudan etkileyen kimyevi tahlil sonuçlarına yapılacak itirazın GK'nın 243'üncü maddesinde özel olarak düzenlendiğidir. Buna göre; yükümlüler kimyevi tahlil sonucuna karşı 15 gün içinde ilgili Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğüne yazılı olarak itiraz edilebilmektedir.

Yapılan itiraz üzerine, birinci tahlilin yapıldığı gümrük laboratuvarında görevli olan ve ilk tahlili yapan kimyager dışındaki iki kimyager tarafından ikinci tahlil yapılmaktadır. Yükümlünün talebi halinde, gümrük kimyageri olmayan bir gözlemci kimyagerin de ikinci tahlilde hazır bulunması mümkündür. Üç kimyagerden fazla kimyager bulunmayan gümrük laboratuvarında yapılan tahlile itiraz edilmesi halinde, ikinci tahlil en az iki kimyager bulunan en yakın gümrük idaresine ait laboratuvarda yaptırılmaktadır. İtiraz üzerine yaptırılan ikinci tahlil sonucu, eşyanın teknik özelliklerinin ve niteliklerinin belirlenmesi yönünden kesin olup, eşyanın vergilendirme işlemleri buna göre sonuçlandırılmaktadır.

## 1.2. Ceza İndirimi

<sup>7</sup> Danıştay 7'nci Dairesinin 05/03/1998 tarihli E.1997/1244, K.1998/862 sayılı kararı.

Ceza indirimi adından da anlaşılacağı üzere sadece cezalara yönelik bir düzenlemedir. Ceza indirimi, ceza muhatabının tek taraflı iradesi ile kullanılabileceği ve sonuç alabileceği bir yoldur. Burada yükümlü ile idare arasında herhangi bir pazarlık yada uzlaşma hali söz konusu değildir. Tahsilat aşamasında kanunda belirtilen şartlara uygun olarak ceza ödemesini yapan yükümlünün toplam ceza miktarında kanunda belirtilen oranda indirim yapılmaktadır.<sup>8</sup>

GK kapsamındaki idari para cezalarına indirim 5326 sayılı Kabahatler Kanununa<sup>9</sup> dayalı olarak uygulanmakta olup, bu durum anılan kanunun 3'üncü maddesinin<sup>10</sup> bir gereğidir. Söz konusu kanunun 17/6 maddesine göre; idari para cezasını kanun yoluna başvurmadan önce ödeyen kişiden bunun 3/4 oranındaki kısmı tahsil edilmekte, dolayısıyla 1/4 oranında bir indirim yapılmaktadır.

Bununla birlikte, Kabahatler Kanunu hükmü gereğince yapılan peşin ödeme nedeniyle kişinin idari para cezasına karşı kanun yoluna başvuru hakkı etkilenmemektedir. Bu bakımdan, peşin ödeme yapılmasıyla birlikte yükümlünün dava açma hakkı mahfuz bulunmaktadır. Buna karşın, ceza indiriminden yararlanılması uzlaşma başvurusuna engel oluşturmaktadır. Çünkü ceza indirimi ile uzlaşma birbirine alternatif iki farklı müessese olup, yükümlünün her ikisini aynı anda kullanması mümkün değildir. Dolayısıyla, gerek GK gerekse VUK'a göre üzerinde uzlaşılan cezalar hakkında ayrıca peşin ödeme indiriminden yararlanılamamaktadır.

GK'ya göre ceza indirimi uygulaması konunun dava konusu yapılabileceği yönüyle VUK'un

<sup>8</sup> Mehmet Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, 5. bsk. Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım, 2017, s. 92.

<sup>9</sup> 5326 sayılı Kabahatler Kanunu, 31/03/2005 tarihli 25772 sayılı Mükerrer Resmi Gazete.

<sup>10</sup> Bu Kanunun; a) İdarî yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümleri, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde, b) Diğer genel hükümleri, idarî para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında, uygulanır.

376'ncı maddesinde düzenlenen ceza indirimi uygulamasından farklı bir niteliğe sahiptir. Söz konusu maddeye göre; yükümlü veya vergi sorumlusunun ikmalen, resen veya idarece tarh edilen vergi, vergi farkı ile indirimlerden arta kalan cezaları, tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde dava açmamak kaydıyla ödemesi ya da teminat göstererek vade tarihinden itibaren 3 ay içinde ödeyeceğini bildirilmesi halinde kesilen cezalarda indirim yapılmaktadır. Dolayısıyla, VUK'un anılan maddesine göre ceza indiriminden yararlanılabilmesi işlemin dava konusu yapılmaması şartına bağlanmıştır.

Bununla birlikte, süresi içinde dava açılmış olmasına rağmen henüz karara bağlanmamış davalarda ilgilinin davadan vazgeçmesi halinde de cezada indirim talebinde bulunulabilmektedir.<sup>11</sup> VUK kapsamı indirim oranları GK kapsamı indirim oranlarına göre farklı olup, indirim oranı vergi ziyai cezasında ilk defa yarısı, daha sonrakilerde 1/3, usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarında yarısı oranında uygulanmaktadır.

### 1.3. Uzlaşma

Uzlaşma, vergi alacaklı olan idare ile borçlusu olan vergi yükümlüsü veya ceza muhatabının aralarında doğmuş veya doğacak uyuşmazlığı karşılıklı ödümlerle gidermeleri konusunda anlaşmalarıdır.<sup>12</sup>

Uzlaşmanın; yükümlü ve idareyi yargılama yolundaki zahmet ve külfetten kurtarması, vergi yargısı organlarının yükünü azaltması, kamu alacağının tahsilini hızlandırması, mükellef psikolojisini olumlu yönde etkilemesi<sup>13</sup> gibi faydaları yanında; uzlaşan kişilerin aynı durumdaki uzlaşmayan kişilere göre daha az ödeme yapması nedeniyle eşitlik, idarenin takdirine bağlı bulunmasından ötürü de yasallık il-

<sup>11</sup> Yüce, a.g.e., s. 92.

<sup>12</sup> Turgut Candan, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, 2. bsk., Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s. 260.

<sup>13</sup> Şerafettin Aksoy, Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi, 5. bsk., İstanbul: Filiz Kitapevi, 1999, s. 109.

kesine aykırı olması, vergi cezalarını bir tür idari sözleşme ile sona erdirerek sıradan bir idari yaptırma dönüştürmesi<sup>14</sup>, adalet duygusunu zedeleyerek vergiye uyumu azaltıp vergiden kaçınmayı arttırması gibi olumsuz tarafları da bulunmaktadır.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde çok sık başvuru yollardan biri olan uzlaşma müessesesi Türk vergi sisteminde VUK kapsamı vergiler bakımından tarhiyat sonrası anlaşmazlıklar için 1963 yılında getirilmiştir. Bunun yanında, zamanla ortaya çıkan gereksinimler üzerine 1987 yılından itibaren tarhiyat öncesi anlaşmazlıklar için de benimsenmiştir.

1963 yılından beri VUK kapsamında uygulama alanı bulunan uzlaşma müessesesi GK kapsamında ancak 6111 sayılı Kanun<sup>15</sup> ile GK'da yapılan değişiklik ile birlikte 31/08/2011 tarihinden itibaren uygulanabilir hale gelmiştir. Yapılan bu düzenleme esas itibarıyla VUK kapsamı uzlaşma ile aynı paralelde olmakla birlikte; süre, sebep ve tür gibi bazı farklı yönleri de bulunmaktadır.

GK kapsamında uzlaşma, kanunun 244'üncü maddesinde düzenlenmiş olup, beyan ile gümrük idaresince yapılan tespit sonucunda belirlenen farklılıklara ilişkin tebliğ edilen gümrük vergileri alacakları ile GK'da ve ilgili diğer kanunlarda öngörülen cezaları kapsamaktadır.

Bu çerçevede; Gümrük Vergisi, İlave Gümrük Vergisi, Tek ve Maktu Vergi, Dampinge Karşı Vergi, Telafi Edici Vergi, Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Ek Mali Yükümlülük, Toplu Konut Fonu, Tütün Fonu, Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu, Çevre Katkı Payı, TRT Bandrol Ücreti uzlaşma kapsamında yer alan mali yükümlülükleri; GK'nın 234, 235, 236, 237, 238, 239 ve 241'inci, 2976 sayılı Dış Tica-

retin Düzenlenmesine Hakkında Kanunun<sup>16</sup> 4'üncü, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun<sup>17</sup> 51'inci ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun<sup>18</sup> 16'ncı maddesi kapsamında düzenlenecek para cezaları ise uzlaşma kapsamında yer alan cezaları oluşturmaktadır. Buna karşın; gümrük vergilerinin matrahına giren, ancak aslı gümrük idarelerince takip ve tahsil edilmeyen vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin uzlaşmaya konu edilmesi mümkün bulunmamaktadır.<sup>19</sup>

Uzlaşmanın sebepleri GK'da tahdidi bir şekilde sayılmıştır. Bu bakımdan, belirlenen eksiklik veya aykırılığın yükümlü veya ceza muhatabınca; kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememe, kanun hükümlerini yanlış yorumlama, yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığı olması sebeplerinden birine dayandırılması gerekmektedir. Dolayısıyla, uzlaşma yapılabilmesi için belirtilen bu üç sebepten birinin olması şarttır.

Buna karşın, VUK kapsamı uzlaşmada; VUK'da belirtilen vergi hataları ile bunlar dışında her türlü maddi hatanın olması, VUK'un 369'uncü maddesi çerçevesinde yanılma olduğunun vergi ödevlisince iddia edilmesi, vergi ödevlisince kanun hükümlerine yeterince nüfuz edilememesi, uyuşmazlık konusu olayda vergi yargısı ve idare arasında görüş farklılığı olması sebeplerine yer verilmiştir.

Bu bağlamda ele alındığında; GK'daki uzlaşmada VUK kapsamı uzlaşmadan farklı olarak vergi hatası, her türlü maddi hata ve yanılma sebeplerine yer verilmemişken; VUK'dan farklı olarak kanun hükümlerinin yanlış yorumlanması nedenine yer verildiği görülmektedir.

<sup>16</sup> 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesine Hakkında Kanun, 15/02/1984 tarihli 18313 sayılı Resmi Gazete.

<sup>17</sup> 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 02/11/1984 tarihli 18563 sayılı Resmi Gazete.

<sup>18</sup> 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu, 12/06/2002 tarihli 24783 sayılı Resmi Gazete.

<sup>19</sup> Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, 27/08/2011 tarihli 28038 sayılı Resmi Gazete, md. 5-6.

<sup>14</sup> Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, Ankara: Yetkin Yayınları, 2017, s. 545-546.

<sup>15</sup> 6111 sayılı Kanun, 25/02/2011 tarihli 27857 sayılı Mükerrer Resmi Gazete.

GK kapsamında ortaya çıkabilecek vergi hatası ile her türlü maddi hatanın, düzeltme hükümleri kapsamında değerlendirileceği düşüncesiyle bunun ayrıca uzlaşma sebepleri arasında belirtilmediği değerlendirilmektedir.

Kanun hükümlerinin yanlış yorumlanması esas itibarıyla kanun hükümlerine yeterince nüfuz edilememenin bir sonucu olarak normların yanlış yorumlanması şeklinde değerlendirilebilir. Bu bakımdan, yeni bir sebebi içermemekte olup, neden-sonuç ilişkisini belirtmektedir.

VUK'un "Yanılma ve Görüş Değişikliği" başlıklı 369'uncu maddesinde; yetkili makamlarca mükellefe yazıyla yanlış izahat verilmesi veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezasının kesilmeyeceği, bir hükmün uygulanma tarzında yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yaparak görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde oluşan yeni görüş ve kanaatin ilişkin genel tebliğ veya sirkülerin yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olacağı, diğer bir deyişle geriye dönük uygulanamayacağı belirtilmiştir.

Bu açıdan bakıldığında, VUK kapsamındaki bu düzenlemenin bir benzeri açık bir şekilde GK'da yer almadığından, yanılma halinin uzlaşmanın sebepleri arasında gösterilmediği düşünülebilir. Bununla birlikte, yükümlünün yazılı talebi üzerine gümrük idaresince verilen ve vergilendirmeyi doğrudan etkileyen bağlayıcı tarife bilgisi ve bağlayıcı menşe bilgisinin idareden kaynaklı sebeplerle iptali halinde yanılma halinden bahsetmek mümkün hale gelebilecektir. Dolayısıyla, GK'da yer alan uzlaşma sebepleri arasında yanılma haline de yer verilmesinde yarar bulunmaktadır.

Gerek GK gerekse de VUK uzlaşmanın sebeplerine sınırlı olarak yer vermişken, gümrük/vergi idarelerinin uzlaşmaya ilişkin kanun hükümlerini geniş yorumlayıp, çoğu zaman da kıyasa başvurarak ilgili maddelerde belirtilen sebeplere bağlı kalmaksızın

uyguladığı anlaşılmaktadır. Bu durum esasen kanunların ilgili maddelerine, dolayısıyla verginin yasalılığı ilkesine aykırı düşmektedir.

GK kapsamı uzlaşmanın VUK kapsamı uzlaşmadan ayrılan bir tarafı da uzlaşma türlerine ilişkindir. VUK kapsamında tarhiyat öncesi<sup>20</sup> ve tarhiyat sonrası<sup>21</sup> uzlaşma yer alırken, GK kapsamında yalnızca tarhiyat sonrası uzlaşma söz konusudur. Vergi incelemelerinin pek çok açıdan gümrük incelemelerine ve özellikle sonradan kontrol denetimlerine benzerliği dikkate alındığında, bürokrasinin azaltılması ve kamu alacağının erken tahsili bakımından tarhiyat öncesi uzlaşmaya yönelik olarak gümrük mevzuatında düzenleme yapılmasında fayda bulunmaktadır.

Gümrük vergileri ve cezalarına ilişkin fiilin, 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun<sup>22</sup> 3'üncü maddesinde yer alan kaçakçılık fiilleriyle ilişkili olması halinde söz konusu vergiler ve cezalarda uzlaşma mümkün değildir. VUK kapsamı uzlaşmada da benzer bir düzenleme yer almakta olup, VUK'un 359'uncu maddesinde yazılı kaçakçılık fiilleriyle vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen cezalarda uzlaşma yapılamamaktadır.

Uzlaşma talebi, tebliğ tarihinden itibaren 15 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 ise süre kaldığı yerden işlemeye devam etmektedir. Ancak sürenin bitimine

<sup>20</sup> Tarhiyat Öncesi Uzlaşma; vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ve cezalarda, tarhiyat yapılmadan önce uygulanmaktadır. Böylece, vergi idaresi ile yükümlü arasında henüz anlaşmazlık doğmadan işletilmekte, taraflar arasında o ana kadar var olmayan, ancak yakın gelecekte doğması muhtemel bir anlaşmazlığın giderilmesi amaçlanmaktadır.

<sup>21</sup> Tarhiyat Sonrası Uzlaşma; ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergiler ve cezalarda tarhiyat yapıldıktan sonra uygulanmaktadır. Böylece, vergi idaresi ile yükümlü arasında anlaşmazlık doğduktan sonra işletilerek anlaşmazlık giderilmeye çalışılmaktadır.

<sup>22</sup> 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu, 31/03/2007 tarihli 26479 sayılı Resmî Gazete.



3 günden az kalmış olması halinde ise süre 3 gün uzamaktadır. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulması mümkün değildir. Gümrük uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanakları kesin olup gereği idarece derhal yerine getirilmektedir. Yükümlü veya ceza muhatabı; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamamakta ve hiçbir mercie şikâyette bulunamamaktadır.

Uzlaşma konusu yapılan gümrük vergileri ve cezaların uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren 1 ay içinde ödenmesi gerekmektedir. Uzlaşılan vergilerin alınması gerektiği tarihten itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun<sup>23</sup> 51'inci maddesine göre belirlenen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanmaktadır. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi hallerinde genel hükümler çerçevesinde işlem yapılmakta, bu bağlamda idare alacağını takip ederken yükümlü de itiraz ve dava hakkını kullanabilmektedir.

#### 1.4. Düzeltme

Düzeltme bir anlamda VUK'un 371'inci maddesindeki "Pişmanlık ve Islah" müessesesine benzetilmekte olup, yükümlü tarafından yapılan beyanlardaki yanlış veya eksikliklerin düzeltilmesine imkân sağlamaktadır.

GK'nın 63'üncü maddesine göre düzeltme; başka bir eşyanın beyanı sonucunu doğurmaması kaydıyla, beyan sahibinin talebi üzerine beyannamede yer alan bir veya daha fazla bilginin düzeltilmesidir. Ancak; beyan sahibine eşyanın muayene edileceğinin bildirilmesinden, söz konusu bilgilerin yanlış olduğunun tespit edilmesinden, eşyanın teslim edilmesinden sonra beyannamede düzeltme yapılması mümkün değildir.

<sup>23</sup> 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 28/07/1953 tarihli 8469 sayılı Resmi Gazete.

Gümrük Yönetmeliğinin<sup>24</sup> 121'inci maddesi uyarınca eşyanın teslimine kadar; eşyanın muayenesi için bilgisayar sistemi tarafından beyanın kontrolü türünün kırmızı hat olarak belirlenmesinden, beyan edilen eşyaya ilişkin bilgilerin yanlış olduğunun tespit edilmesinden önce beyannamede düzeltme yapılmasına izin verilmekte ve bu durumda herhangi bir ceza uygulanmamaktadır.

Diğer taraftan, GK'nın 234'üncü maddesinde belirtilen ve vergi kaybına neden olan bir kısım aykırılıkların gümrük idaresince tespit edilmesinden önce beyan sahibince bildirilmesi durumunda ortaya çıkan vergi farkı tahsil edilmekle birlikte, vergi farkına dair alınması gereken üç kat/yarısı oranındaki para cezası %15 oranında uygulanmaktadır. Düzeltmeye konu aykırılıkların; kıymet, gümrük tarifesini oluşturan unsurlar, vergilendirmeyi etkileyen sayı, baş, ağırlık gibi ölçülerle ilgili olması gerekmektedir.

GK'nın 234/3'üncü maddesinde yer alan söz konusu düzenleme yükümlü ve idare açısından önemli bir kolaylık oluşturmakla birlikte, madde kapsamı koşulların açık bir şekilde belirlenmemesi suiistimale imkân sağlamaktadır. Gümrükler Genel Müdürlüğü tasarruflu yazılarıyla<sup>25</sup> uygulamaya yön vermeye ve ortaya çıkan suiistimleri gidermeye çalışmaktadır. Ancak olay bazlı, yeterince açık olmayan ve herkese hitap etmeyen bu şekildeki çözümlerin ihtiyacı karşılamaktan uzak olduğu değerlendirilmektedir. Örneğin; yükümlü tarafından yapılan başvuruda, mutlak surette diğer bağlantı idarelerde ve/veya diğer Bölge Müdürlükleri ve bağlantılarda aynı konuda aykırılık olup olmadığına ilişkin, son 6 ay içerisinde, başvuru yapan firma için bir tespit yapıp yapılmadığının araştırılması istenmektedir. Burada, 6 aylık sürenin neye göre tespit edildiği ve araştırmanın yöntemi müphem olup, vergilendirme ilkelere hukuki güvenlik, dolayısıyla hukuki belirlilik

<sup>24</sup> Gümrük Yönetmeliği, 07/10/2009 tarihli 27369 sayılı Mükerrer Resmi Gazete.

<sup>25</sup> Tasarruflu Yazı, Ticaret Bakanlığı, Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 22/09/2014 tarihli 2888552 sayılı; 13/10/2014 tarihli 3276729 sayılı; 23/11/2015 tarihli 11911354 sayılı yazıları.

ilkesiyle çelişmektedir.

Yukarıda belirtilen VUK kapsamı “Pişmanlık ve Islah” düzenlemesi tüm koşulları ile birlikte yasada düzenlenerek belirgin hale getirilmiştir. Bu bağlamda, düzeltmeye ilişkin şartların da benzer şekilde kanunda ya da yönetmelik düzeyinde açıklanmasında yarar bulunmaktadır. Böylece; gümrük idareleri için yeknesak, keyfilikten uzak ve objektif bir değerlendirme sistemi ortaya konularak yükümlüler açısından eşitlik ilkesine uygun idari işlemler tesis edilecektir.

### 1.5. Geri Verme-Kaldırma

Gümrük vergilerinin geri verilmesi, ödenmiş olan gümrük vergilerinin tamamen veya kısmen geri ödenmesi; kaldırılması ise henüz ödenmemiş olan gümrük vergilerinin tamamen veya kısmen alınmasına karar verilmesini ifade etmektedir. Gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılmasına ilişkin hükümler GK kapsamındaki para cezaları için de uygulama alanına sahiptir. Gümrük vergilerinin geri verilmesi ve kaldırılması GK'nın 210 ila 217 maddelerinde düzenlenmiştir.

Kanunen ödenmemeleri gerektiği halde ödenmiş olduğu belirlenen gümrük vergilerinin geri verilmesi ile kanunen tahakkuk ettirilmemeleri gerektiği halde tahakkuk ettirilen gümrük vergilerinin kaldırılması, yükümlünün sebebe bağlı olarak 1 ve 3 yıllık süreler içinde müracaatına bağlıdır. Bunun yanında, 3 yıllık süreyle sınırlı olmak üzere, yapılan kontrol ve denetleme sonucunda, geri verme veya kaldırma hallerinden birinin tespiti halinde geri verme veya kaldırma işlemi doğrudan yapılmaktadır.

Beyanname kapsamında gümrük vergilerinin ödenmesi sonrasında beyannamenin iptali, beyanname tarihi itibarıyla kusurlu veya ithalat sözleşmesine aykırı olduğundan ithalatçısı tarafından eşyanın kabul edilmemesi<sup>26</sup>, vergiye tabi bir gümrük rejimi altında Türkiye Gümrük Bölgesine giren eşyanın be-

<sup>26</sup> Gümrük Kanunu, a.g.k., md-212-213.

yan sahibinin hatasından kaynaklanmayan nedenle alıcısına tesliminin mümkün olmaması, gönderici tarafından eşyanın yanlış adrese gönderilmesi, sipariş verilirken yapılan hata nedeniyle eşyanın alıcısı tarafından amaçlanan kullanıma uygun bulunmaması<sup>27</sup> geri verme-kaldırma sebepleri örneklerini oluşturmaktadır.

### 1.6. Üst Makama Başvuru

Vergi anlaşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarından biri de İYUK'un 11'inci maddesi kapsamında yapılabilecek üst makama başvuru mekanizmasıdır. Bu yola başvurmak yükümlünün tercihine bağlı olup, herhangi bir zorunluluk bulunmamaktadır.

Söz konusu madde gereğince ilgililer tarafından idari dava açılmadan önce idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapan makamdan idari dava açma süresi içinde istenebilmektedir. Bu başvuru işlemeye başlamış olan dava açma süresini durdurmaktadır. İdarenin 60 gün içinde bir cevap vermemesi durumunda talep reddedilmiş sayılmaktadır. Talebin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde dava açma süresi yeniden işlemeye başlamakta ve başvuru tarihine kadar geçen süre de hesaba katılmaktadır. Dolayısıyla, dava açma süresi içinde üst makama yapılan başvuru dava açma süresini açık veya zımni cevaba kadar durdurmaktadır.

Üst makama başvurabilmek için yükümlülere konu bakımından herhangi bir sınırlama getirilmemiştir. Bu nedenle yükümlüler vergilemeye ilişkin her türlü bireysel idari işleme karşı üst makama başvuru talebinde bulunabilmektedir.<sup>28</sup>

İYUK kapsamında vergilendirme işlemleri ile ilgili olarak üst makama başvuru yolu GK kapsamı itiraz müessesesine büyük ölçüde benzerlik göstermekle

<sup>27</sup> 4458 Sayılı Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Karar, 07/10/2009 tarihli 27369 sayılı Resmi Gazete, md. 118.

<sup>28</sup> Yüce, a.g.e., s. 99.



birlikte, hukuki açıdan aynı başvuru yolunu ifade etmemektedir. GK kapsamında itiraz müessesesinin zorunlu tutulması İYUK kapsamı üst makama başvuru yoluna engel değildir. Bununla birlikte, itiraz edildikten sonra üst makama başvurulması itiraz sürecinin tekrarından öteye geçmeyecektir. Dolayısıyla üst makama başvuru, GK kapsamı anlaşmazlıklara nazaran, idari çözüm yoluna başvurunun zorunlu olmadığı VUK kapsamı vergi anlaşmazlıklarında daha yaygın bir uygulama alanına sahip bulunmaktadır.

## 2. Kamu Denetçiliği Kurumuna Başvuru

Ombudsman olarak da adlandırılan kamu denetçiliği, idarenin eylem, işlem ve davranışları üzerinde hukuka aykırılık ve yerindelik denetimi yapmaya yetkili, hukuka aykırı bulunduğu veya yerinde bulunduğu işlemlerin geri alınması/kaldırılması veya bu işlem ve eylemlerden dolayı ortaya çıkan zararların giderilmesi ve yurttaşlara yönelik uygunsuz davranışların düzeltilmesi için idare nezdinde girişimlerde bulunmaya ve bağlayıcı olmayan kararlar almaya yetkili bağımsız bir devlet organıdır.<sup>29</sup>

Anayasamızın 74'üncü maddesinde; herkesin, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkına sahip olduğu, Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına bağlı olarak kurulan Kamu Denetçiliği Kurumunun idarenin işleyişiyle ilgili şikâyetleri inceleyeceği ifade edilmiştir. Yine 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun<sup>30</sup> 1'inci maddesinde; kamu hizmetlerinin işleyişinde bağımsız ve etkin bir şikâyet mekanizması oluşturmak suretiyle, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarının; insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve önerilerde bulunmak üzere Kamu Denetçiliği Kurumunun oluşturulduğu belirtilmiştir.

Dolayısıyla, bu kuruma başvurunun konusunu ida-

<sup>29</sup> Tufan Erhürman, "Türkiye İçin Nasıl Bir Ombudsman Formülü?", AÜ Hukuk Fakültesi Dergisi, C:49, S:1-4, 2000, s. 155-180.

<sup>30</sup> 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu, 29/06/2012 tarihli 28338 sayılı Resmi Gazete.

ri eylem, işlem, tutum ve davranış oluşturmaktadır. Vergilendirme de idari bir işlem niteliğinde olduğundan, genel anlamda uyuşmazlık konusu olan tarh işlemi ile vergi kaybına yönelik cezalar ile usulsüzlük cezaları da idari işlem niteliğindedir. Bu durumda, vergi uyuşmazlıkları da kural olarak Kamu Denetçiliği Kurumunun görevi kapsamındadır.<sup>31</sup>

Kamu denetçiliği kurumuna başvurulabilmesi için öncelikle idari başvuru yollarının tüketilmesi gerekmektedir. Ancak Kurum, telifisi güç veya imkânsız zararlar doğma ihtimali bulunan hâllerde, idari başvuru yolları tüketilmese dahi başvuruları kabul edebilmektedir. Dava açma süresi içerisinde kuruma yapılan başvuru dava açma süresini durdurmaktadır. Kuruma, işlemin ilgili idarece tebliğ tarihinden veya zımnî redde ilişkin sürenin sonundan itibaren 6 ay içinde başvurulması, başvuruya konu inceleme ve araştırmanın da başvurudan itibaren en geç 6 ayda sonuçlandırılması gerekmektedir. Bu süre içerisinde tamamlanamaması halinde başvurana bu durumun gerekçesiyle birlikte dava açma süresinin işlemeye başladığı bildirilerek inceleme ve araştırmaya devam edilir. Başvuru üzerine yapılan inceleme ve araştırma neticesinde; tavsiye, ret, dostane çözüm ve karar verilmesine yer olmadığı şeklinde dört tür karar verilmektedir.<sup>32</sup> Bu bağlamda, vergilendirme işlemleri bakımından yükümlü lehine verilen tavsiye kararının işlemi yapan idare yönünden bir bağlayıcılığının bulunmadığı unutulmamalıdır.

## 3. Yargısal Çözüm Yolu

VUK'un aksine GK uyarınca yükümlülerin, gümrük vergileriyle ilgili anlaşmazlıklar hakkında vergi mahkemesinde dava açmadan önce, işlemi yapan makama veya üst makama başvurusu zorunludur. Bu bakımdan, Danıştay, önceki bölümlerde belirtildiği üzere, verdiği kararlarında gümrük vergileri ve para cezalarına ilişkin itiraz yoluna gidilmeden, doğru-

<sup>31</sup> Yüce, a.g.e., s. 106.

<sup>32</sup> Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 28/03/2013 tarihli 28601 sayılı Mükerrer Resmi Gazete, md. 12,13,17,31.

dan mahkemeye başvurulmasını “merci tecavüzü” niteliğinde kabul etmektedir. Dolayısıyla, gümrük vergileriyle ilgili olarak idari yargı yoluna başvurulabilmesi için idari aşamanın yani itirazın yapılarak sonuçlandırılması gerekmektedir.

VUK kapsamı anlaşmazlıkların idari aşamada çözümü ise GK'nın tersine yükümlü açısından bir zorunluluk şeklinde düzenlenmemiştir. Bu itibarla yükümlü isterse idari çözüm yolunu işletebilmektedir. Bu bağlamda, yükümlü idari çözüm yoluna başvurup tatmin edici bir sonuç elde edemezse anlaşmazlığın çözümü için süre şartına uymak koşuluyla yargı yoluna başvurabilmektedir.

Türk idari yargısı Fransız idari yargı sistemi örnek alınarak oluşturulmuştur. Bu bağlamda, ülkemizde vergi yargısı idari yargı kolu içerisinde yer almaktadır. 6545 sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun<sup>33</sup> ile yapılan düzenlemeler kapsamında 28/06/2014 tarihi itibarıyla idari yargıda, dolayısıyla vergi yargısında istinaf sistemine geçilmiştir. Ancak, gerekli alt yapının tamamlanabilmesi için bir geçiş dönemi öngörülmüş, bu çerçevede Bölge İdare Mahkemelerinin istinaf mahkemelerine dönüştürülmesi amaçlanmıştır. Bu çerçevede, kurulan Bölge İstinaf Mahkemeleri 20/07/2016 tarihi itibarıyla fiilen faaliyete geçmiştir.

İstinaf sistemi ile birlikte vergi yargısında uygulanmakta olan üç mercili ve iki aşamalı yapı değişmiş, yeni uygulamada üç mercili, ancak dava konusu işlemin tutarına göre değişen şekilde bir, iki ve üç aşamalı bir sistem benimsenmiştir. Önceki sistemde olduğu gibi vergi uyuşmazlıklarının çözümünde dava ilk derece mahkeme olan Vergi Mahkemesinde açılmaktadır. Bundan sonraki aşamaların ve yargı mercilerinin belirlenmesinde ise dava konusu işlemin tutarı temel kriter olarak esas alınmıştır.

Vergi yargısında dava 30 günlük süre içerisinde ilk

<sup>33</sup> 6545 sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 28.06.2014 tarihli 29044 sayılı Resmi Gazete.

derece mahkeme olan Vergi Mahkemesinde açılmaktadır. Eğer dava konusu işlem tutarı 2019 yılı için 6.000 TL ve altında ise dava Vergi Mahkemesince karara bağlanmaktadır. Vergi Mahkemesinin bu kararı kesin nitelikte olup, bu karara ilişkin istinaf ve temyiz imkânı bulunmamaktadır.

Şayet Vergi Mahkemesinde açılan dava konusu işlem tutarı 6.000 TL'yi geçiyor ise Vergi Mahkemesince verilen karara karşı 30 gün içerisinde Bölge İdare Mahkemesine istinaf kanun yoluna gidilebilmektedir. Bölge İdare Mahkemesine yapılan istinaf başvurularında, dava konusu işlem tutarı 2019 yılı için belirlenen 144.000 TL ve altında ise verilen karar kesin nitelik taşımakta, bu kararın temyizi mümkün bulunmamaktadır.

Eğer Bölge İdare Mahkemesine yapılan istinaf başvurusunda dava konusu işlem tutarı 144.000 TL'yi aşıyor ise verilen istinaf kararına karşı 30 gün içerisinde Danıştay'a temyiz başvurusunda bulunulabilmektedir. Dolayısıyla, 144.000 TL'yi aşan istinaf kararı temyize götürülebilirken, bu tutarın altındaki kararların temyizi mümkün bulunmamaktadır. Danıştay'ın söz konusu tutarın üzerindeki uyuşmazlıklarla ilgili kararı kesin niteliktedir.

Dolayısıyla, istinaf sisteminde vergi uyuşmazlıklarda kesin kararın verilmesi; aşağıda belirtildiği üzere bir, iki ve üç aşamalı yargısal sürece sahip bulunmaktadır.

Buna göre;

\*0-6.000 TL arasında; Vergi Mahkemesi

\*6.000-144.000 TL arasında; Vergi Mahkemesi ve Bölge İdare Mahkemesi

\*144.000 TL üzerinde; Vergi Mahkemesi, Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay

Karar vermekle yetkili bulunmaktadır.

Yukarıda belirtilen parasal sınırlar hesaplanırken toplam dava tutarına bakılması gerekmektedir. Örneğin; tarh işlemi aleyhine açılmış davada dava

konusu vergi ve cezanın toplamı, ödeme emrine karşı açılan davada dava konusu vergi, ceza ve gecikme faizi toplamı esas alınmaktadır.<sup>34</sup>

Vergi mahkemeleri esas itibariyle kurul halinde karar vermekle birlikte, davaya konu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükler ile bunların zam ve cezaları toplamının belirli bir parasal sınırı aşmaması halinde tek hâkimle karar verilmektedir. Söz konusu sınır İYUK'un Ek-1'inci maddesi gereğince VUK hükümleri uyarınca Hazine ve Maliye Bakanlığınca her yıl tespit ve ilan edilen yeniden değerlendirme oranında arttırılmakta olup, bu sınır 2019 yılı için 44.000 TL olarak belirlenmiştir.

## Sonuç

Vergilendirme işlemlerinin karmaşık ve değişken yapısı nedeniyle yükümlü ile idare arasında anlaşmazlık meydana gelmesi olağan bir durumdur. Taraflar arası anlaşmazlığın hangi mercii nezdinde ve hangi yöntemle giderileceği ise çözüm yolları çerçevesinde ele alınmaktadır. Bu manada genel olarak idari ve yargısal olmak üzere başvurulacak iki çözüm yolu bulunmaktadır. Bunun yanında, vergi hukukunda uygulama alanı bulan kamu denetçiliği kurumu da başvurulabilecek diğer bir merciidir. İdari çözüm yolları ise itiraz, ceza indirim, uzlaşma, düzeltme, geri verme-kaldırma ve üst makama başvuru şeklinde sıralanmaktadır.

Vergi hukukunda dâhilde alınan vergiler yönüyle VUK, uluslararası ticaretten alınan vergiler bakımından ise GK usul ve esas getiren temel kanuni düzenlemelerdir. Yükümlü ile idare arasındaki anlaşmazlıkların çözümü noktasında GK ile VUK arasında pek çok benzerlik yanında önemli farklılıklar da bulunmaktadır. Bu açıdan bakıldığında, önemli farklılıklardan biri yargı yoluna başvuru süreciyle ilgilidir. GK kapsamı anlaşmazlıklarda yargı yolu için idari yolun yani itiraz sürecinin tamamlanması zorunlu iken, VUK kapsamı anlaşmazlıklarda idari çözüm yolunun kullanılması yükümlünün isteğine bağlıdır.

<sup>34</sup> A.Bumin, Doğrusöz, "Vergi Yargısında 2019'un Parasal Değerleri", 10/01/2019, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-yargisinda-2019un-parasal-degerleri/436777>, Erişim; 19/01/2019.

GK ile VUK arasındaki farklılıklardan bir diğeri de ceza indirimine ilişkindir. Kabahatler Kanunu hükmü gereğince GK kapsamında yapılan ceza indirim yükümlünün dava açmasına engel oluşturmazken, VUK'a göre ceza indiriminden yararlanılması işlemin dava konusu yapılmama şartına bağlanmıştır.

VUK'un aksine, GK kapsamı uzlaşma sebepleri arasında yanılma haline yer verilmemiştir. Ancak, yükümlünün yazılı talebi üzerine gümrük idaresince verilen bağlayıcı tarife bilgisi ve bağlayıcı menşe bilgisinin idareden kaynaklı sebeplerle iptali durumunda yanılma hali ihtimal dâhilindedir. Bu nedenle, yanılmanın da uzlaşma sebepleri arasında gösterilmesinde fayda bulunmaktadır. Uzlaşma sebepleriyle ilgili olarak belirtilmesi gereken bir diğer husus ise kanunda belirtilen uzlaşma sebeplerinin idarece genişletilerek verginin yasallığı ilkesinin ihlal edilmesidir. Bu bağlamda, ihtiyaç duyulan uzlaşma sebeplerinin yasama süreci içerisinde gözden geçirilmesinde yarar görülmektedir.

Uzlaşma ile ilgili önemli bir konu da uzlaşma türlerine ilişkindir. VUK kapsamında tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma düzenlenmişken, GK kapsamında yalnızca tarhiyat sonrası uzlaşmanın olması bir eksiklik olarak düşünülmektedir. Özellikle sonradan kontrol denetimleri kapsamında, bürokrasinin azaltılması ve kamu alacağının erken tahsili bakımından, tarhiyat öncesi uzlaşmanın da uygulanabileceği değerlendirilmektedir.

GK'nın 234/3'üncü maddesinde yer alan düzeltme imkânı, yükümlü ile idare açısından önemli bir kolaylık getirmekle birlikte, uygulamanın hangi şartlar dâhilinde yapılacağı yeterince açık değildir. Dolayısıyla, yükümlüler arasında eşitlik ilkesinin sağlanması bakımından, düzeltme koşullarının tasarruflu yazılardan ziyade kanun veya yönetmelik düzeyinde yeknesak ve objektif bir değerlendirme sistemine bağlanması önem arz etmektedir.

Vergilendirme işlemleri ile ilgili olarak İYUK kapsamında üst makama başvuru, GK kapsamı itiraz müessesesi ile aynı işleve sahip bulunmaktadır. Bu manada, GK uyarınca itiraz yolu kullanıldıktan sonra üst makama

ma başvuru itiraz sürecinin tekrarından öteye geçmemektedir. Bu bağlamda söz konusu çözüm yolunun, idari yolun zorunlu olmadığı VUK kapsamı vergi anlaşmazlıklarına nazaran, GK kapsamında yaygın bir uygulama alanı bulunmamaktadır.

İdari başvuru yolu tüketildikten sonra kamu denetçiliği kurumuna başvuru yapılabilmesi dava açma süresini durdurması bakımından önemli bir fonksiyon ifa etmekle birlikte, yapılan inceleme ve araştırma neticesinde yükümlü lehine verilen tavsiye kararının işlemi yapan idare açısından bir bağlayıcılık getirmemesi, bu yöndeki başvuruları azaltıcı etki doğurmaktadır. Bu nedenle, yükümlüler için sonucu bağlayıcı olan yargı yolu daha tercih edilir niteliktedir.

Anlaşmazlığın doğru belirlenerek buna yönelik bir çözüm yöntemine başvurulması; vergi yükünün azaltılması, zaman ve emek tasarrufu bakımlarından yükümlüler için önem arz etmektedir. Diğer taraftan; idarenin, hukuki temelden yoksun anlaşmazlık üretmekten kaçınması, gereksiz ihtilafların doğmasına, süreç içerisinde hatalı olunduğu anlaşılan anlaşmazlıklarda ise bunun sonlandırılmasından imtina edilmemesi, ihtilaflar yersiz bir şekilde sürdürülmesine engel olacaktır.

## Kaynakça

- Aksoy, Şerafettin (1999), Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi, 5. bsk., İstanbul: Filiz Kitapevi.
- Candan, Turgut (2006), Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, 2. bsk., Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Doğrusöz, A.Bumin (10/01/2019), "Vergi Yargısında 2019'un Parasal Değerleri", <<https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-yargi-sinda-2019un-parasal-degerleri/436777>>, 19/01/2019.
- Erhürman, Tufan (2000), "Türkiye İçin Nasıl Bir Ombudsman Formülü?", AÜ Hukuk Fakültesi Dergisi, C:49, S:1-4.
- Gültekin, Raşit ve Agun, Bilge Hakan (2018), Türkiye'de Genel Bütçe Geliri Olarak Gümrük Vergilerinin Gelişimi, Bulgaristan: International Balkan and Near Eastern Social Sciences Congress Series.
- Karakoç, Yusuf (2017), Genel Vergi Hukuku, Ankara: Yetkin Yayınları.
- Üyümez, Erkan Mustafa ve Gültekin, Raşit, (2016), Gümrük Denetimi: Türkiye Uygulamalarının Analizi, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:8, Sayı:14, 2016/Mart, s. 343-365.
- Yüce, Mehmet (2017), Vergi Yargılama Hukuku, 5. bsk. Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım.

- T.C. Anayasası, 09/11/1982 tarihli 17863 sayılı Resmi Gazete.
- 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 28/07/1953 tarihli 8469 sayılı Resmi Gazete.
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 10/01/1961 tarihli 10703-10705 sayılı Resmi Gazete.
- 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, 21/01/1982 tarihli 17580 sayılı Resmi Gazete.
- 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesine Hakkında Kanun, 15/02/1984 tarihli 18313 sayılı Resmi Gazete.
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 02/11/1984 tarihli 18563 sayılı Resmi Gazete.
- 4458 sayılı Gümrük Kanunu, 04/11/1999 tarihli 23866 sayılı Resmi Gazete.
- 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu, 12/06/2002 tarihli 24783 sayılı Resmi Gazete.
- 5326 sayılı Kabahatler Kanunu, 31/03/2005 tarihli 25772 sayılı Mükerrer Resmi Gazete.
- 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu, 31/03/2007 tarihli 26479 sayılı Resmi Gazete.
- 6111 sayılı Kanun, 25/02/2011 tarihli 27857 sayılı Mükerrer Resmi Gazete.
- 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu, 29/06/2012 tarihli 28338 sayılı Resmi Gazete.
- 4458 Sayılı Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Karar, 07/10/2009 tarihli 27369 sayılı Resmi Gazete.
- Gümrük Yönetmeliği, 07/10/2009 tarihli 27369 sayılı Mükerrer Resmi Gazete.
- Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, 27/08/2011 tarihli 28038 sayılı Resmi Gazete.
- Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 28/03/2013 tarihli 28601 sayılı Mükerrer Resmi Gazete.
- Tasarruflı Yazı, Ticaret Bakanlığı, Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 22/09/2014 tarihli 2888552 sayılı yazısı.
- Tasarruflı Yazı, Ticaret Bakanlığı, Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 13/10/2014 tarihli 3276729 sayılı yazısı.
- Tasarruflı Yazı, Ticaret Bakanlığı, Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 23/11/2015 tarihli 11911354 sayılı yazısı.
- Danıştay 7'nci Dairesinin 05/03/1998 tarihli E.1997/1244, K.1998/862 sayılı kararı.
- Danıştay 7'nci Dairesinin 06/10/1998 tarihli E.1997/4192, K.1998/3137 sayılı kararı.
- Danıştay 7'nci Dairesinin 26/04/1999 tarihli E.1998/2203, K.1999/1733 sayılı kararı