

**T.C.  
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİM DALI**

**GÜMRÜK VERGİLERİNDE UZLAŞMA KURUMUNUN  
VERGİLENDİRME SÜRECİ BAĞLAMINDA  
DEĞERLENDİRİLMESİ**

**Ömer BATUR**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Danışman: Doç. Dr. Ayhan Selçuk ÖZGENÇ**

**ŞUBAT - 2023**

**T.C.**  
**SAKARYA ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**GÜMRÜK VERGİLERİNDE UZLAŞMA KURUMUNUN**  
**VERGİLENDİRME SÜRECİ BAĞLAMINDA**  
**DEĞERLENDİRİLMESİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Ömer BATUR**

**Enstitü Anabilim Dalı : Maliye**  
**Enstitü Bilim Dalı : Mali Hukuk**

**“Bu tez 01/02/2023 tarihinde yüz yüze olarak savunulmuş olup aşağıdaki isimleri bulunan jüri üyeleri tarafından oybirliği ile kabul edilmiştir.”**

| <b>JÜRİ ÜYESİ</b>               | <b>KANAATİ</b> |
|---------------------------------|----------------|
| Prof. Dr. Temel GÜRDAL          | Başarılı       |
| Doç. Dr. Ayhan Selçuk ÖZGENÇ    | Başarılı       |
| Dr. Öğr. Üyesi Erdem Utku ÇAKIR | Başarılı       |

## ETİK BEYAN FORMU

Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen tez çalışmasının benzerlik oranının herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve Etik Kurul Onayı gerektiği takdirde onay belgesini aldığımı beyan ederim.

**Etik kurul onay belgesine ihtiyaç var mıdır?**

**Evet** ☐

**Hayır** ☒

(Etik Kurul izni gerektiren araştırmalar aşağıdaki gibidir:

- Anket, mülakat, odak grup çalışması, gözlem, deney, görüşme teknikleri kullanılarak katılımcılardan veri toplanmasını gerektiren nitel ya da nicel yaklaşımlarla yürütülen her türlü araştırmalar,
- İnsan ve hayvanların (materyal/veriler dâhil) deneysel ya da diğer bilimsel amaçlarla kullanılması,
- İnsanlar üzerinde yapılan klinik araştırmalar,
- Hayvanlar üzerinde yapılan araştırmalar,
- Kişisel verilerin korunması kanunu gereğince retrospektif çalışmalar.)

**Ömer BATUR**

**01/02/2023**

# İÇİNDEKİLER

|                     |      |
|---------------------|------|
| KISALTMALAR.....    | iv   |
| TABLO LİSTESİ.....  | vi   |
| GRAFİK LİSTESİ..... | vii  |
| ÖZET .....          | viii |
| ABSTRACT .....      | ix   |

|            |   |
|------------|---|
| GİRİŞ..... | 1 |
|------------|---|

## BİRİNCİ BÖLÜM: VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA KURUMUNUN

|                |   |
|----------------|---|
| TEMELLERİ..... | 3 |
|----------------|---|

|                                                               |    |
|---------------------------------------------------------------|----|
| 1.1. Terim ve Kavram.....                                     | 3  |
| 1.1.1. Terim .....                                            | 3  |
| 1.1.2. Kavram .....                                           | 4  |
| 1.2. Tarihsel Gelişim .....                                   | 7  |
| 1.3. Uzlaşmanın Hukuki Niteliği.....                          | 13 |
| 1.3.1. İdari İşlem .....                                      | 13 |
| 1.3.2. İdari Sözleşme .....                                   | 15 |
| 1.3.3. Sulh Sözleşmesi.....                                   | 18 |
| 1.3.4. Sui Generis .....                                      | 19 |
| 1.4. Uzlaşmanın Benzer Çözüm Yollarından Ayırt Edilmesi ..... | 20 |
| 1.4.1. İtirazdan Ayırt Edilmesi .....                         | 20 |
| 1.4.2. Önödemededen Ayırt Edilmesi.....                       | 21 |
| 1.4.3. Ombudmana Başvurudan Ayırt Edilmesi.....               | 22 |
| 1.4.4. Yapılandırma Yasası Başvurusundan Ayırt Edilmesi.....  | 26 |
| 1.4.5. Arabuluculuktan (Mediation) Ayırt Edilmesi .....       | 27 |
| 1.4.6. Tahkimden (Arbitration) Ayırt Edilmesi.....            | 28 |
| 1.4.7. Müzakereden Ayırt Edilmesi .....                       | 30 |
| 1.5. İdarenin Takdir Yetkisi Açısından Uzlaşma .....          | 31 |
| 1.6. Uzlaşma Hakkında Olumlu ve Olumsuz Eleştiriler .....     | 34 |
| 1.6.1. Olumlu Eleştiriler .....                               | 34 |
| 1.6.2. Olumsuz Eleştiriler.....                               | 36 |
| 1.7. Uzlaşma Görüşlerinde Uygulanması Gereken Kriterler.....  | 38 |

|                                                                      |           |
|----------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>İKİNCİ BÖLÜM: GÜMRÜK İŞLEMLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ .....</b>     | <b>40</b> |
| 2.1. Tarihsel Gelişim .....                                          | 40        |
| 2.1.1. Uluslararası Alandaki Gelişim .....                           | 40        |
| 2.1.2. Türkiye’deki Gelişim .....                                    | 40        |
| 2.2. Gümrük Vergileri .....                                          | 42        |
| 2.2.1. Teorik Çerçeve .....                                          | 42        |
| 2.2.2. Kapsam.....                                                   | 45        |
| 2.2.3. Türleri.....                                                  | 47        |
| 2.2.3.1. Gümrük Vergisi ve Gümrük Vergisine Eş Etkili Vergiler ..... | 47        |
| 2.2.3.2. İthalde Alınan Harcama Vergileri.....                       | 47        |
| 2.2.3.3. İthalde Alınan Diğer Mali Yükümlülükler .....               | 47        |
| 2.3. Gümrük Cezaları.....                                            | 51        |
| 2.3.1. Gümrük Kabahatlerinden Kaynaklanan Cezalar.....               | 52        |
| 2.3.1.1. Temel Nitelikleri.....                                      | 52        |
| 2.3.1.2. Türleri .....                                               | 53        |
| 2.3.2. Adli Cezalar .....                                            | 54        |
| 2.3.2.1. Temel Nitelikleri.....                                      | 54        |
| 2.3.2.2. Türleri .....                                               | 55        |
| 2.4. Gümrük Rejimleri.....                                           | 55        |
| 2.4.1. Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi .....                           | 56        |
| 2.4.2. Transit Rejimi.....                                           | 56        |
| 2.4.3. Gümrük Antrepo Rejimi.....                                    | 56        |
| 2.4.4. Dâhilde İşleme Rejimi.....                                    | 57        |
| 2.4.5. Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi.....                    | 58        |
| 2.4.6. Geçici İthalat Rejimi .....                                   | 58        |
| 2.4.7. Hariçte İşleme Rejimi.....                                    | 59        |
| 2.4.8. İhracat Rejimi .....                                          | 59        |
| 2.5. Gümrük Yükümlülüğünün Doğması .....                             | 59        |
| 2.6. Vergilendirme Süreci.....                                       | 61        |
| 2.6.1. Tahakkuk .....                                                | 63        |
| 2.6.2. Tebliğ .....                                                  | 68        |
| 2.6.3. Tahsil.....                                                   | 71        |

|                                                                                            |            |
|--------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 2.7. Gümrük Vergilerinde Başvuru Yollarının Genel Sistematiği .....                        | 75         |
| 2.7.1. İdari Başvuru Yolları.....                                                          | 75         |
| 2.7.2. Yargısal Başvuru Yolları.....                                                       | 76         |
| 2.8. Gümrük İncelemeleri.....                                                              | 78         |
| 2.9. Zamanaşımı .....                                                                      | 79         |
| <b>ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: GÜMRÜK VERGİLERİNDE UZLAŞMA KURUMU,</b>                                   |            |
| <b>HUKUKİ DEĞERLENDİRME VE ETKİNLİK.....</b>                                               | <b>83</b>  |
| 3.1. Uzlaşmanın Maddi ve Şekli Koşulları.....                                              | 83         |
| 3.1.1. Maddi Koşullar.....                                                                 | 83         |
| 3.1.1.1. Uzlaşmanın Kapsamı .....                                                          | 83         |
| 3.1.1.2. Uzlaşmaya Konu Alacaklar .....                                                    | 85         |
| 3.1.2. Şekli Koşullar .....                                                                | 89         |
| 3.1.2.1. İşlemlerin Uygulanması Bakımından .....                                           | 89         |
| 3.1.2.2. Uzlaşma Başvurusunun Usulü ve Başvuru Sonuçları .....                             | 89         |
| 3.1.2.3. Uzlaşma Komisyonları .....                                                        | 96         |
| 3.1.2.4. Uzlaşmanın Sonuçları .....                                                        | 97         |
| 3.2. Uzlaşmanın Etkinliği (Sayısal Veriler).....                                           | 99         |
| 3.2.1. İdari Aşamadaki Verilerle Analizi .....                                             | 99         |
| 3.2.2. Yargısal Aşamadaki Verilerle Analizi .....                                          | 103        |
| 3.3. Alternatif Bir Model Önerisi: Gümrük Vergilerinde Tahakkuk Öncesi Uzlaşma Kurumu..... | 106        |
| <b>SONUÇ .....</b>                                                                         | <b>113</b> |
| <b>KAYNAKÇA.....</b>                                                                       | <b>117</b> |
| <b>EK .....</b>                                                                            | <b>127</b> |
| <b>ÖZGEÇMİŞ .....</b>                                                                      | <b>168</b> |

## KISALTMALAR

|               |                                                  |
|---------------|--------------------------------------------------|
| <b>AATUHK</b> | : Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun |
| <b>AB</b>     | : Avrupa Birliği                                 |
| <b>BİLGE</b>  | : Bilgisayarlı Gümrük Etkinlikleri               |
| <b>BİM</b>    | : Bölge İdare Mahkemesi                          |
| <b>BKK</b>    | : Bakanlar Kurulu Kararı                         |
| <b>bkz.</b>   | : Bakınız                                        |
| <b>CMK</b>    | : Ceza Muhakemesi Kanunu                         |
| <b>DFİF</b>   | : Destekleme Fiyat İstikrar Fonu                 |
| <b>DİR</b>    | : Dahilde İşleme Rejimi                          |
| <b>DTDHK</b>  | : Dış Ticaretin Düzenlenmesine Hakkında Kanun    |
| <b>DTÖ</b>    | : Dünya Ticaret Örgütü                           |
| <b>EPDK</b>   | : Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu               |
| <b>ET</b>     | : Erişim Tarihi                                  |
| <b>FSEK</b>   | : Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu                 |
| <b>GATT</b>   | : Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması   |
| <b>GİB</b>    | : Gelir İdaresi Başkanlığı                       |
| <b>GK</b>     | : Gümrük Kanunu                                  |
| <b>GTB</b>    | : Gümrük ve Ticaret Bakanlığı                    |
| <b>GTİP</b>   | : Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu             |
| <b>GY</b>     | : Gümrük Yönetmeliği                             |
| <b>HMK</b>    | : Hukuk Muhakemeleri Kanunu                      |
| <b>İYUK</b>   | : İdari Yargılama Usulü Kanunu                   |
| <b>KDK</b>    | : Kamu Denetçiliği Kurumu                        |
| <b>KDV</b>    | : Katma Değer Vergisi                            |
| <b>KHK</b>    | : Kanun Hükmünde Kararname                       |
| <b>KKDF</b>   | : Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu             |
| <b>KMK</b>    | : Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu                   |
| <b>md.</b>    | : Madde                                          |
| <b>ÖTV</b>    | : Özel Tüketim Vergisi                           |
| <b>PTT</b>    | : Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü     |

|               |                                                         |
|---------------|---------------------------------------------------------|
| <b>RG</b>     | : Resmî Gazete                                          |
| <b>s.</b>     | : Sayfa                                                 |
| <b>TB</b>     | : Ticaret Bakanlığı                                     |
| <b>TBMM</b>   | : Türkiye Büyük Millet Meclisi                          |
| <b>TBTTHY</b> | : Ticaret Bakanlığı Taşra Teşkilatı Hakkında Yönetmelik |
| <b>TCGB</b>   | : Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi                    |
| <b>TK</b>     | : Tebligat Kanunu                                       |
| <b>TKF</b>    | : Toplu Konut Fonu                                      |
| <b>TL</b>     | : Türk lirası                                           |
| <b>TÖUY</b>   | : Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği                   |
| <b>TRT</b>    | : Türk Radyo ve Televizyon Kurumu                       |
| <b>UYAP</b>   | : Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi                      |
| <b>vb.</b>    | : Ve benzeri                                            |
| <b>vd.</b>    | : Ve diğerleri                                          |
| <b>VUK</b>    | : Vergi Usul Kanunu                                     |

## TABLO LİSTESİ

|                                                            |     |
|------------------------------------------------------------|-----|
| <b>Tablo 1:</b> Uzlaşma Kapsamındaki Gümrük Vergileri..... | 85  |
| <b>Tablo 2:</b> Uzlaşma Kapsamındaki Para Cezaları .....   | 85  |
| <b>Tablo 3:</b> Uzlaşma Verileri .....                     | 100 |
| <b>Tablo 4:</b> Vergi Mahkemeleri Dava Verileri.....       | 103 |



## GRAFİK LİSTESİ

|                                                                          |     |
|--------------------------------------------------------------------------|-----|
| <b>Grafik 1:</b> Uzlaşma Başvuruları.....                                | 101 |
| <b>Grafik 2:</b> Uzlaşma Miktarları .....                                | 102 |
| <b>Grafik 3:</b> Açılan Davalarda Gümrük Vergilerinin Yüzdelik Payı..... | 104 |
| <b>Grafik 4:</b> Gelen Vergi Dava Dosyaları.....                         | 105 |
| <b>Grafik 5:</b> Gelen Gümrük Vergisi Davaları.....                      | 105 |



| ÖZET                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |                                                                |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------|
| <b>Başlık:</b> Gümrük Vergilerinde Uzlaşma Kurumunun Vergilendirme Süreci Bağlamında Değerlendirilmesi                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                |
| <b>Yazar:</b> Ömer BATUR                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |                                                                |
| <b>Danışman:</b> Doç. Dr. Ayhan Selçuk ÖZGENÇ                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                |
| <b>Kabul Tarihi:</b> 01/02/2023                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | <b>Sayfa Sayısı:</b> ix (ön kısım) + 126 (ana kısım) + 40 (ek) |
| <p>Türk vergi hukukunda uzlaşma kurumu, gümrük vergileri açısından 2011 yılından itibaren uygulanmaktadır. Çalışmada, gümrük vergilerinin kendine özgü sistematığı göz önünde bulundurularak uzlaşma kurumu ile vergilendirme sürecinin detaylı değerlendirmesi yapılmış, vergilendirme sürecinin aşamaları çerçevesinde uzlaşmanın maddi ve şekli koşulları güncel yargı kararlarından yararlanılarak somutlaştırılmıştır.</p> <p>Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, uzlaşmanın tarihsel gelişimi, hukuki niteliği, hukuk sistemindeki benzer çözüm yollarından ayırt edilmesi, idarenin uzlaşma görüşmelerindeki takdir yetkisinin sınırı, olumlu ve olumsuz eleştiriler ile uzlaşma yapılırken idare tarafından uygulanması gereken kriterlere yer verilmiştir.</p> <p>İkinci bölümde, gümrük vergilerinin diğer vergilerden farklılıkları ile benzerlikleri göz önünde bulundurularak, gümrük vergi ve cezalarının gelişimi, teorik çerçevesi, eşyanın vergilendirilmesinde belirleyici unsur olan gümrük rejimleri ele alınmıştır. Ayrıca, gümrük yükümlülüğünün doğması ve sona ermesi arasında geçen süreçte uygulanan işlemler ile gümrük vergilerinde başvuru yolları açıklanmıştır.</p> <p>Üçüncü bölümde, gümrük vergilerinde uygulanmakta olan uzlaşma kurumunun maddi ve şekli koşullarına, sayısal verilerin analizine ve alternatif model önerisine yer verilmiştir. Gümrük vergilerinde uzlaşma verileri ile adli istatistikler kullanılarak, uzlaşmanın idari ve yargısal aşamasındaki etkinliği ölçülmüştür.</p> <p>Çalışmada, gümrük vergilerinin kendine özgü vergilendirme süreci (tahakkuk, tebliğ ve tahsil) bağlamında uzlaşma kurumuna yönelik değerlendirmeler yapılırken, tahakkuktan önce bir uzlaşma kurumunun gümrük vergi sistemine ihdas edilmesinin gerekliliği önemle vurgulanmış, önerilen model tasarlanırken kanaatimizi oluşturan açıklamalara gerekçeleriyle birlikte yer verilmiştir.</p> |                                                                |
| <b>Anahtar Kelimeler:</b> Gümrük Vergileri, Uzlaşma Kurumu, Vergilendirme Süreci, Güncel Yargı Kararları, Sayısal Verilerin Analizi                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |                                                                |

| <b>ABSTRACT</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                    |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------|
| <b>Title of Thesis:</b> Evaluation of Customs Duties Reconciliation Institution in the Context of the Taxation Process                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |                                                                    |
| <b>Author of Thesis:</b> Ömer BATUR                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |                                                                    |
| <b>Supervisor:</b> Doç. Dr. Ayhan Selçuk ÖZGENÇ                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                    |
| <b>Accepted Date:</b> 01/02/2023                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | <b>Number of Pages:</b> ix (pre text) + 126 (main body) + 40 (add) |
| <p>The reconciliation institution, which is applied in the Turkish tax law, has been applied in terms of customs duties since 2011. In this study, a detailed evaluation of the taxation process regarding the reconciliation institution has been made by taking into account the specific systematic of customs duties, and the material and formal conditions of reconciliation within the framework of the stages of the taxation process have been concretized by making use of current judicial decisions.</p> <p>This study consists of three sections. In the first section, the historical development of reconciliation, legal aspects, to distinguish it from similar solutions in the legal system, the administration of discretion in the limit of reconciliation talks, a compromise is made when the positive and negative critics have been given to the criteria that must be applied by the administration.</p> <p>In the second section, considering the differences and similarities of customs duties from other taxes, the development of customs duties and penalties, their theoretical framework, customs regimes that are the determining element in the taxation of goods. Moreover, the procedures applied in the period between the birth and expiration of the customs obligation and the ways of application in customs taxes are explained.</p> <p>In the third section, the material and form conditions of the reconciliation institution applied in customs duties, the analysis of numerical data and the proposal of an alternative model are given. The effectiveness of reconciliation in the administrative and judicial stages was measured by using reconciliation data in customs duties and judicial statistics.</p> <p>In the present study, while evaluating the reconciliation institution in the context of the specific taxation process of customs duties (accrual, notification, and collection), the necessity of establishing a settlement institution in the customs tax system before accrual was emphasized, while the proposed model was included, the explanations that make up our opinion were included along with the reasons.</p> |                                                                    |
| <b>Keywords:</b> Customs Duties, Reconciliation Institution, Taxation Process, Current Judicial Decisions, Analysis of Numerical Data                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                    |

# GİRİŞ

## Çalışmanın Konusu

Çalışmada, gümrük vergilerinde uzlaşma kurumu ile vergilendirme sürecinin detaylı değerlendirmesi yapılmış, vergilendirme sürecinin aşamaları çerçevesinde uzlaşmanın maddi ve şekli koşulları somutlaştırılarak ortaya konulmuştur. Türk vergi sisteminde, yapısı gereği diğer vergilerden ayrı mevzuatı bulunan gümrük vergilerinin, kendine özgü sistematiği göz önünde bulundurularak ayrılan noktaları vurgulanmıştır.

## Çalışmanın Önemi

Literatür araştırmasında, Türk vergi hukukunda uzlaşma kurumuna ilişkin birçok kitap, tez veya makale bulunduğu görülmüştür. Ancak, genel olarak uzlaşma kurumu incelenirken, 4458 sayılı GK hükümlerinin göz ardı edildiği, 213 sayılı VUK hükümlerinin ise açıklamaların temelinde ortak paydaya alındığı, bunun üzerinden değerlendirmelerin yapıldığı görülmektedir. Çalışmamızda, gümrük vergilerinin Türk vergi sisteminin bir parçası olmasından dolayı, genel olarak uzlaşma kurumun temel anlamına yönelik hukuki tartışmaların farklı açılardan değerlendirilmesi yapılmış, aynı zamanda gümrük vergilerinin kendi içerisindeki dinamiği de dikkate alınarak uzlaşma kurumunun maddi ve şekli koşulları ortaya konulmuş, sayısal verilerden hareketle idari ve yargısal aşamalarda etkinliği incelenmiştir. Diğer taraftan, gümrük vergilerinde vergilendirme süreci detaylı olarak incelenerek alışlagelmişin dışında değerlendirmeler ortaya konulmaya çalışılmıştır.

## Çalışmanın Amacı

Gümrük vergilerinin diğer vergilerle benzerlikleri bulunmasına rağmen, vergilendirme sürecinin birçok açıdan farklı olduğunun ortaya konulması, gümrük vergileri açısından üç aşamadan oluşan (tahakkuk, tebliğ ve tahsil) vergilendirme sürecinde uzlaşma kurumunun yerinin belirlenmesi ve sürecin farklı bir noktasında alternatif bir uzlaşma modelinin önerilmesi amaçlanmıştır. Bu açıdan, gümrük vergilerinin kendine özgü nitelikleri ön planda tutularak ve gerekçeleriyle birlikte açıklamalara yer verilerek, tahakkuktan önce bir uzlaşma kurumunun vergi sistemine ihdas edilmesi gerektiği önemle vurgulanmıştır. Model tasarlanırken, genel çerçevesi detaylı bir şekilde ortaya

konulmaya çalışılmış, uygulamaya konulurken göz önünde bulundurulması amacıyla muhtemel sorunlara ilişkin tespitler yapılarak çözüm önerileri sunulmuştur. Ayrıca, mer'î mevzuat kapsamında uygulanmakta olan uzlaşma kurumunun etkinliği sayısal verilerle analiz edilerek, önerilen modelin vergi sistemine sağlayacağı faydalardan bahsedilmiştir.

### **Çalışmanın Yöntemi**

Üç bölümden oluşan çalışmada, doktrinden ve yargı kararlarından yararlanılarak hukuki tartışmalar yapılmıştır. İlk bölümde, genel olarak uzlaşma kurumu açıklanmıştır. Bu açıdan, uzlaşmanın tarihsel gelişimi, hukuki niteliği, hukuk sistemindeki benzer çözüm yollarından ayırt edilmesi, idarenin uzlaşma görüşmelerindeki takdir yetkisinin sınırı, olumlu ve olumsuz eleştiriler ile uzlaşma yapılırken idare tarafından uygulanması gereken kriterlere yer verilmiştir.

İkinci bölümde, gümrük vergilerinde vergilendirme sürecinin kavranması amacıyla gümrük işlemlerinin kapsamı ile vergilendirilmesi geniş açıdan ele alınmıştır. Bu kapsamda, gümrük vergi ve cezalarının gelişimi ile teorik çerçevesi ele alınmış, eşyanın vergilendirilmesinde belirleyici unsur olması nedeniyle gümrük rejimleri aktarılmış, gümrük yükümlülüğünün doğması ile sona ermesi arasında geçen süreçte uygulanan işlemler ayrı ayrı açıklanmıştır. Açıklamalar yapılırken, gümrük vergilerinin diğer vergilerden farklılıkları ile benzerlikleri ele alınarak detaylı değerlendirmeler yapılmıştır. Uzlaşmanın idari bir başvuru yolu olması nedeniyle, gümrük vergilerindeki idari ve yargısal başvuru yollarının genel sistematığı anlatılmıştır. Ayrıca, çalışmada önerilen tahakkuk öncesi uzlaşma kurumu açısından önemli bir yere sahip olduğundan, zamanaşımı mevzusuna da bu bölümde yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde, gümrük vergilerinde uygulanmakta olan uzlaşma kurumunun maddi ve şekli koşullarına, sayısal verilerin analizine ve alternatif model önerisine yer verilmiştir. Değerlendirmeler yapılırken, güncel yargı kararları üzerinden hukuki sorunlar somutlaştırılmaya ve muhtemel uyuşmazlıklar için yargının bakış açısı sunulmaya çalışılmıştır. Gümrük vergilerinde uzlaşma verileri ile adli istatistikler kullanılarak, uzlaşmanın idari ve yargısal aşamasındaki etkinliği ölçülmüştür.

# BİRİNCİ BÖLÜM: VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA KURUMUNUN TEMELLERİ

## 1.1. Terim ve Kavram

### 1.1.1. Terim

Türk Dil Kurumu sözlüğünde, uzlaşma: “aralarındaki düşünce veya çıkar ayrılığını, karşılıklı ödünlerle kaldırarak uyuşmak, karşılıklı anlaşmak ve mutabık kalmak, antant kalmak”<sup>1</sup> şeklinde tanımlanmıştır.

Uzlaşma, Türk vergi hukukuna 1963 yılında ihdas edilmiş olup, vergi tarhiyatı ve kesilen cezalar üzerinde, vergi idaresi ile yükümlünün pazarlık sonucunda anlaşmalarını ifade etmektedir. Karşılaştırmalı hukukta; anlaşma, görüşme, ön anlaşma vb. şekilde adlandırılmaktadır. Türk vergi sistemindeki uzlaşma müessesesi ilk başta Alman vergi mevzuatından alındıysa da zamanla değişime uğramıştır (Öncel vd., 2020, s. 176). İlk zamanlarda sadece 213 sayılı VUK<sup>2</sup> kapsamındaki vergiler için uygulanırken, gümrük vergileri açısından 2011 yılından itibaren uygulama alanı bulmuştur.

Uzlaşmanın vergi uyuşmazlıkları ile ilgili olarak uygulanması, vergi alacaklısı olan idare ile borçlu durumundaki yükümlünün veya ceza muhatabının aralarında doğmuş ya da doğacak uyuşmazlığı, karşılıklı ödünlerle gidermek üzere anlaşmaları anlamında kullanılmaktadır (Candan, 2006, s. 260).

İngilizcede, “reconciliation” veya “conciliation” (Türk Hukuk Lügati, 1944, s. 536); Almancada, “versöhnung”, Fransızcada “réconciliation” gibi ifadelerde karşılık bulmaktadır<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> <https://sozluk.gov.tr/> (ET: 25/07/2022).

<sup>2</sup> 10/01/1961 tarih ve 10703 sayılı RG’de yayımlanmıştır.

<sup>3</sup> İngilizce “reconciliation” teriminin, diğer dillerdeki karşılığına göre tespit edilmiştir.

### 1.1.2. Kavram

Çağdaş ve demokratik yapıya sahip ülkelerde vergilerin özüne yönelik düzenlemeler yasalarla belirlenmekle birlikte, vergilerin yasallığı ilkesinin bir gereği olarak vergilendirme işlemleri yasal temellere bağlıdır. Buna rağmen, vergilendirme olayında devletin yükümlülere<sup>4</sup> oranla belirgin bir üstünlüğü ve gücü olduğundan, yükümlüler vergilendirme ilişkisinde “edilgen” durumdadır (Taş, 2003, s. 3). Vergilendirme sürecinde yükümlülerin sorumlulukları bulunmasına karşılık, vergilendirme ve buna bağlı işlemler esasen idare tarafından yürütüldüğü için, kamu gücüne dayanan tek taraflı işlemler yoluyla vergi kanunları idarece re’sen uygulanmaktadır (Batur, 2020, s. 205). Ancak, söz konusu anayasal ilke gereği, idarenin vergileme ile ilgili işlemlerinde keyfi davranması da engellenmektedir (Taş, 2003, s. 3).

Devletin kamusal mal ve hizmet üretimi için gereken kaynakları temin etmesini sağlayan ilişki, vergilendirme ilişkisidir. (Taşkan, 2020, s. 320). Devlet, olabildiğince çok vergi almak isterken, kişilerin tercihi mümkün olan en az vergiyi ödeyerek bu ilişkiyi sürdürmektir. İşte bu çelişik tutumların ya da birbirine zıt çıkarların varlığı, vergi uyuşmazlıklarının çıkmasına yol açan temel etken olarak görülmektedir (Taşkan, 2020, s. 320). Vergi taraflarının, farklı düşünce ve davranışları nedeniyle uygulamada karşılaşılan anlaşmazlıklar, vergi uyuşmazlığı olarak ifade edilmektedir (Taş, 2003, s. 7). Vergi uyuşmazlığında çatışan çıkarların birlikte gözetilmesi, kamu hizmetleri ile gerçekleştirilecek kamu yararının göz ardı edilmemesi, vergilendirme alanındaki Devlet-birey ilişkilerinin belli kurallara bağlanmasında zaruret ortaya çıkarmaktadır (Karakoç, 2015, s. 33).

Vergilerin zamanla çeşitlilik kazanması, gün geçtikçe vergi yükünün eskiye oranla ağırlığının artması ve günün koşullarına uyarlamak amacıyla vergi kanunlarının sık sık

---

<sup>4</sup> VUK’un 8’nci maddesinde “*mükellef*”, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi olarak tanımlanmış olup, bu ifadenin vergi sorumlularına da şamil olduğuna hükmedilmiştir. Ancak, GK’nın genel sistematığında “*mükellef*” yerine “*yükümlü*” tabiri kullanılmış olup, GK’nın 3’üncü maddesinin 11’inci fıkrasında ise gümrük yükümlülüğünü yerine getirmekle sorumlu bütün kişileri kapsadığı belirtilmiştir. Her ne kadar, VUK’da “*mükellef*” tabiri kullanılmış olsa da, bunun GK’da karşılığının tam anlamıyla bulunmaması, ancak kavramsal olarak “*gümrük yükümlüsü*” ile “*mükellef*” ve “*sorumlunun*” birbirine paralellik arz eden ifadeler olması ve vergi yükümlülüğünü anlatan kapsayıcı bir ifade olması nedeniyle, bunların tümü “*yükümlü*” veya “*vergî yükümlüsü*” olarak ifade edilecektir.

değiştirilmesi, vergi uyuşmazlıklarının artmasında etkili olmuştur. Bunun sonucunda, vergi yargısı oldukça önemli bir konuma gelmiştir. Verginin adaletli dağılımının sağlanması için iyi şekilde organize edilmiş bir yargılama düzeninin varlığı ile gereklidir (Mutluer, 1974, s. 2).

İdarenin, söz konusu uyuşmazlıkları önlemek amacıyla çeşitli önlemler alması zorunluluk teşkil eder. Bunun için, ihtiyaçları en iyi şekilde karşılayacak şekilde yasal önlemler alınmalı, yükümlüler aydınlatılmalı, tutarlı ve istikrarlı uygulamalar yapılarak muhtemel uyuşmazlıklar önlenmelidir. Ancak, bütün bu önlemlere rağmen çıkan uyuşmazlıkların, idare ile yükümlü arasında iletişim ve karşılıklı olarak anlaşma yoluyla sağlanarak, en kısa sürede ve en az masrafla çözülebilmesi mümkündür (Kırbaş, 2015, s. 195).

Türk hukukunda, bireysel vergilendirme işlemlerinden kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümünde farklı yöntemler öngörülmüştür. Bu yöntemler, doktrinde yaygın olarak iki ana başlıkta toplanmaktadır: idari (barışçıl) çözüm yöntemleri ve yargı yolu (Şenyüz vd., 2019, s. 327).

Vergi uyuşmazlıklarının, yargı yoluna başvurmadan idari aşamada çözümlenmesi mümkündür. Bu aşamada, karşılıklı iyi niyet havası içinde idare ile yükümlünün anlaşması ya da idarenin denetim mekanizması içinde uyuşmazlıklar sona erdirilebilir. Türk vergi sisteminde yer alan uzlaşma kurumu, bunlardan biri olarak karşımıza çıkmaktadır (Taş, 2003, s. 10).

Uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenmesinin en önemli sonucu, uyuşmazlığın yargı organına başvurulmaksızın neticelendirilmesidir. Bu durum, yükümlünün psikolojik durumu bakımından olumlu bir etkiye yol açar. İdare açısından ise uyuşmazlığın kısa yoldan sonuçlanmasını sağlamaktadır (Kızılot & Taş, 2003, s. 142).

Uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenmesini gerektiren diğer nedenler ise, yükümlülerin uyuşmazlık konusu vergi ve cezayı ödemesine ve idarenin tahsil kabiliyetinin artmasına sağlanan avantajlardır (Kızılot & Taş, 2003, s. 143).

Uzlaşma, kanun ile getirilen şartların varlığı halinde, salınan vergi ve cezalar hakkında dava yoluna başvurulmadan, idare ile yükümlünün karşı karşıya gelerek kesin ve kısa yoldan anlaşmalarına imkân sağlamaktadır (Kaneti, 1986). Uzlaşma, alınması mümkün olan verginin tahsili için makul ölçülerde fedakârlık yapılması, şeklinde de tanımlanmaktadır. (Alaybek, Ali)'den aktaran (Özyurt, 2001, s. 78).

Bir idari çözüm yolu olarak uzlaşma ile vergi uyuşmazlıklarının yargı yoluyla çözümü arasında birtakım bağlantılar vardır. Diğer bir ifadeyle, yargı yoluyla çözüme başvurma imkânı, uzlaşma görüşmelerinde varılan sonuçlarla bağlantılıdır (Şenyüz, vd. 2019, s. 329).

Uzlaşma, uzun bir sürece yayılarak gelişen yükümlü-idare ilişkisinin zedelenmeden devamını sağlayan bir diyalog yöntemidir. Yükümlülerin, mali gücüne en doğru şekilde ulaşılmayı sağlamak açısından, vergilendirmeye muhatap olanların itirazları, görüş ve düşünceleri ile açıklamalarının idare nezdinde ileri sürülmesine karşılık, idarenin açısından da tesis edilen işlemlerin bu çerçevede yeniden gözden geçirilmesi sürecidir (Erdem, 2005, s. 83).

Vergilendirmede verimlilik ilkesi gereği yasa koyucu, olması gerekenden az miktarda olmasına rağmen erkenden toplanan vergiyi, olması gereken miktarda ancak gecikilerek toplanana yeğlemiş, vergilerin tahsili sırasında yaşanan uyuşmazlıkların çözümünde, yargı yolunun dışında alternatif bir yol öngörme zorunluluğunu ortaya koymuştur. İdare ile yükümlü arasındaki uyuşmazlığın, karşılıklı görüşme, tartışma ve pazarlık yöntemleriyle çözmeleri esasına dayalı olarak uzlaşma kurumu pozitif hukukta yerini almıştır. (Candan, 2006, s. 259).

Yargı yoluna başvurmadan önce idareyle pazarlık usulü olması nedeniyle, uzlaşmada idarenin üstünlüğü prensibi uygulanamaz. Esasen bu çözüm şeklinde, vergi ve cezaların tarafların serbest iradeleriyle öne sürülen tutarlar üzerinden alınması kararlaştırıldığından, vergi uyuşmazlıklarının geniş bir anlayış ve hoşgörü içinde bir sonuca bağlanması prensibine de uygun bulunmaktadır (Mutluer, 1974, s. 121).

Uzlaşma, genel olarak vergi suçlarını ve buna bağlı cezaları kapsamaz. Gerçek anlamda bir suç ve cezanın, anayasal ilkeler çerçevesinde af yetkisine sahip organlar tarafından belirli usullere göre kaldırılabilmesi gerekir. Bu nedenle, uzlaşmanın kapsamına ceza hukuku kapsamındaki ihlal ve yaptırım niteliği taşımayan, diğer bir ifadeyle, idari kabahat ve idari yaptırımların girdiği görüşü çoğunluktadır (Öncel vd., 2020, s. 177).

Diğer taraftan, uzlaşmanın ne oranda ya da miktarda yapılacağı hususunda, mevzuatta bir düzenleme bulunmamakla birlikte, uygulamada idare tarafından vergi aslının küçük denebilecek bir bölümünden, cezaların ise büyük bir kısmından vazgeçildiği

gözlemlenmektedir. Bu nedenle, uzlaşma cezalar açısından önemli bir sona erme sebebi olarak değerlendirilebilir (Taşkan, 2020, s. 316).

## 1.2. Tarihsel Gelişim

Uzlaşma kurumunun tarihsel gelişimine bakıldığında, ilk olarak, Alman Maliye Bakanlığı tarafından oluşturulan bir çalışma grubu tarafından ortaya atıldığı görülür. Burada, uzlaşmaya yönelik anlaşmaların koşullarını ve etkilerini belirten genel bir hüküm ihdas edilmesi önerilmişti. Ancak, yasa koyucu tarafından öneri kabul edilmeyerek, yargı organlarına ve içtihatlara bırakılmıştı. Akabinde, 1984 yılında Alman Federal Vergi Mahkemesinin, dönüm noktası olan bir kararında, karşılıklı bağlayıcılığı olan vergi anlaşmalarının “pratik gerekliliği” tanınmış ve bağlayıcı etki doktrinin bugün de geçerli olan temellerini atılmıştır (English, 2015, s. 118).

Almanya’da ilk başlarda kabul görmeyen ve çeşitli eleştirilere maruz kalan uzlaşma kurumu, temyiz merciinin müstakar hale gelmiş olan “devletin hiçbir surette kanuna aykırı anlaşmalarla vergi alacağından feragat edemeyeceği” şeklindeki içtihadının aksi yönünde gelişmiş, zamanla geniş bir uygulama alanı bulmuştur (Alaybek, 1956, s. 23). Uzlaşmanın zamanla geniş bir uygulama alanına sahip olması, pratikte sağladığı yararlardan kaynaklanabilir.

Almanya’da uzlaşma kurumunun amacı, vergisel ödevler bakımından idare ile yükümlüler arasında çıkan sorunların, taraflar arasında idari bir mekanizma içerisinde anlaşma yoluyla giderilmesi olarak gösterilmektedir (Aliefendioğlu, 1971, s. 46).

Dünya genelinde uygulama alanı bulan uzlaşmanın etkinliği açısından; vergi uyuşmazlıklarının yaklaşık %90’ının Devlet ile yükümlünün karşılıklı uzlaşması sonucu çözümlendiği, bunların ancak %10’luk kısmının yargı organlarının önüne getirildiği belirtilmektedir. Örneğin; vergisel uyuşmazlıkların ABD’de %95’i, İngiltere’de %90’ı (Baysal, 1956, s. 74), Almanya’da %91’i (Alaybek, 1956, s. 34) ve Fransa’da %95’i (Kuyumcu, 1962, s. 67) idare ile yükümlü arasında barışçıl yollarla çözülmektedir. Bu devletlerde, uzlaşmanın sınırları çok geniş tutulmuş olup her çeşit vergi ve cezalar uzlaşma konusu yapılabilmeyle birlikte, bazılarında yargı aşamasındaki uyuşmazlıklarda da uzlaşma yoluna başvurulması mümkündür (Mutluer, 1974, s. 122).

Türk vergi sisteminde uzlaşma, VUK’da tarhiyat sonrası işlemlere uygulanan uzlaşma kurumu olarak 205 sayılı Kanun<sup>5</sup> ile yerini almış; daha sonraki süreçte, tarhiyat öncesine ilişkin işlemleri de içerecek şekilde kapsamı ve yöntemi genişletilmiştir.

205 sayılı Kanun gerekçesinde uzlaşmanın ihdas edilmesinin amaçları; ihtilafların kısa zamanda sonuçlandırılması ve bu şekilde amme alacağının Devlet hazinesine intikalinin hızlandırılması, itiraz ve temyiz makamlarının<sup>6</sup> işlerini hafifleterek diğer ihtilaflar üzerinde yoğunlaşmalarına imkân sağlanması olarak sayılmıştır. Bunun bir sonucu olarak, yükümlülerin vergisel konularda görüşlerini idareye sunmalarına imkân sağlandığı ifade edilmiştir.

Uygulamaya başlandığından itibaren ilk on yıla ait (1964-1974) sayısal verilerin incelenmesinden, uzlaşma kurumunun emekleme döneminde olduğunun gözlemlendiği ifade edilmektedir (Mutluer, 1974, s. 126). Ancak, daha sonra kapsamı ve uygulanabilirliği artmış, yapılan değişikliklerle uzlaşma kurumu olgunlaştırılmıştır.

3239 sayılı Kanun’un<sup>7</sup> 33’üncü maddesi ile 01/01/1986 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere, VUK’a ihdas edilen tarhiyat öncesi uzlaşma, ek 11’inci maddesinde düzenlenmiş, TÖUY<sup>8</sup> ile alt yapısı sağlanarak 01/03/1987 tarihinden itibaren fiilen uygulanmaya başlanmıştır (Tuncer, 1987, s. 70).

VUK’a bağlı vergiler için uygulanan tarhiyat öncesi uzlaşma kurumun ilk halini düzenleyen 3239 sayılı Kanun’un gerekçesinde; yükümlü ve idare arasında oluşacak anlaşmazlık ve görüş ayrılıklarının önceden çözülmesinin uygun bir yol olduğuna ve böylece yargı organlarına daha az başvuru yapılmasının mümkün olduğuna yer verilmiştir. Tarhiyat sonrası işlemleri kapsayan uzlaşmanın, uyuşmazlıkların yargı organına taşınmadan önceki aşamada uygulandığı aktarılırken, vergilendirme sürecinin

---

<sup>5</sup> 28/02/1963 tarih ve 11343 sayılı RG’de yayımlanmıştır.

<sup>6</sup> 1982 yılındaki düzenlemelerle günümüz yargı sistemi kurulmadan önce, VUK’un mülga 379-412 maddeleri uyarınca Maliye ve Gümrük Bakanlığı bünyesinde kurulan itiraz ve temyiz komisyonları ile Danıştay tarafından vergi yargılaması yapılmaktaydı. Komisyonlar, yaptığı işler bakımından bağımsız olarak karar verirken, idari yapısı bakımından Maliye ve Gümrük Bakanlığına bağlıydı (BATUR, 2020, s. 206).

<sup>7</sup> 11/12/1985 tarih ve 18955 sayılı RG’de yayımlanmıştır.

<sup>8</sup> 16/02/1987 tarih ve 19374 sayılı RG’de yayımlanmıştır.

kısa tutulması ve amme alacağının tahsilinin hızlandırılması amacından hareketle, tarh işlemlerinden önce de uzlaşma imkânının getirilmesinin faydalı olacağına yer verilmiştir.

Böylece, vergi idaresi ile yükümlü, tarhiyattan önce pazarlık suretiyle anlaşabilecek ve uyuşmazlıklar yargı merciine gitmeden barışçıl yolla çözülmüş olacaktır. Bunun idare açısından işleri azaltıp vergi tahsilatına hız vermek açısından oldukça yararlı olduğu, tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin kabulü ile hem uzlaşmanın kapsamının genişlediği hem de vergi uyuşmazlıklarının barışçı yollardan çözümünde yeni bir aşamaya gidildiği, ifade edilmektedir (Tuncer, 1987, s. 71).

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın vergi incelemesine dayanması esas alınmıştır. Ancak, vergi tarhı veya ceza kesilmesini gerektirmeyen, zarar tenzili ve yatırım indiriminin azaltılmasına ilişkin vergi tekniği raporları üzerine tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurulamayacaktır. Bunun yanı sıra, aşağıdaki durumlarda VUK kapsamında tarhiyat öncesi uzlaşmadan yararlanılması mümkün olmuştur (Yücel, 1988, s. 26):

- i. Takdir komisyonu kararı üzerine tarh edilecek vergiler ile kesilecek cezalar,
- ii. Yapılan yoklamalar dolayısıyla kesilecek usulsüzlük cezaları ile özel usulsüzlük cezaları,
- iii. İdarece tarhiyat ve bu tarhiyata ilişkin olarak kesilecek cezalar (1995 yılından itibaren tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamında alınmıştır).

Vergi incelemesini yürüten inceleme elemanları, yükümlünün tarhiyat öncesi uzlaşma isteyip istemediklerini sormak ve beyanı son tutanağa veya ayrı bir tutanağa geçirmek zorundadır (Kitiş, 1989, s. 5). VUK kapsamında uzlaşmaya başvuracakların, tarhiyat öncesi veya sonrasındaki uzlaşma başvurma yönünden birini tercih etmeleri zorunludur. Bu tercihini, tarhiyat öncesi uzlaşmadan yana kullanan yükümlünün, uzlaşma vaki olsun ya da olmasın, daha sonra tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurması mümkün değildir. Bununla birlikte, tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurduktan sonra tayin edilen uzlaşma günü öncesinde, ilgili birime yazılı olarak başvurmak suretiyle taleplerini geri çekmeleri halinde tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurmaları mümkündür (Vural, 2001, s. 32).

4008 sayılı Kanun<sup>9</sup> uyarınca, kaçakçılık fiili nedeniyle yapılan tarhiyatlara ilişkin vergi ve cezalar uzlaşma kapsamından çıkarılmış, uzlaşmanın kapsamı kusur derecesine göre sınırlandırılmıştır (Özbalcı, 2003, s. 893). Ayrıca, idarece tarhiyat (VUK mükerrer md., 30), tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına alınmıştır (Erdem, 2007, s. 72).

4369 sayılı Kanunla<sup>10</sup>, ceza hükümleri tamamen değiştirilmiş, daha önce geçerli olan üç kademeli ceza usulü terk edilerek, vergi ziyai cezası getirilmiştir. Vergi ziyai cezasında oran bir kat iken, VUK'un 359'uncu maddesi (kaçakçılık suç ve cezaları) kapsamındaki fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde üç kat olarak belirlenmiştir. Kanun, vergi ziyai cezasını uzlaşma kapsamında çıkarmış, sadece vergi aslında uzlaşma yapılabilmesini düzenlemiştir (Özbalcı, 2003, s. 893)

Türk vergi hukukunda, kaçakçılık suçları uzlaşma kapsamının dışında tutulmuş, vergi aslı ve kabahatlerden kaynaklanan cezalar uzlaşma kapsamına alınmıştır. VUK'a tabi vergiler açısından 4369 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikte, kaçakçılık fiilleriyle sebebiyet verilen hallerde üç kat kesilen vergi ziyai cezaları uzlaşma kapsamı dışında tutulurken, vergi aslında uzlaşma tanınmıştır (Erdem, 2012, s. 386). 4369 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikte, yasa koyucu uzlaşma konusunda hem yükümlü hem de idareye esneklik tanıma yolunu seçmiştir. Diğer taraftan, matrah farkları bölünebiliyorsa, bir kısım vergi için uzlaşma yapılabilmesi, diğer kısım için yargı yoluna başvurulması imkânı getirilmiştir (Erdim, 1999, s. 28).

4369 sayılı Kanun'un yürürlükte bulunduğu dönemde, kaçakçılıkta uzlaşmanın mümkün olmasının, birtakım sorunlara yol açacağına ilişkin tereddütler oluşmuştur. Örneğin, Yargıtay'ın geçmiş kararlarında kaçakçılık fiilinden kaynaklanan cezalı tarhiyatlar üzerinde uzlaşmaya varılırsa, hapis cezasına hükmedilemeyeceğine ilişkin kararların müstakar hale geldiği görülmüştür. Bu çerçevede, tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında, kaçakçılık fiili nedeniyle üç kat kesilen vergi ziyai cezalarında uzlaşmaya varılmasının, hapis cezasının kovuşturulması ve hükme bağlanması yönünden sakıncaları ileri sürülmüştür. Oysa, aynı şekilde tarh edilen verginin üzerinde uzlaşılması durumunda

---

<sup>9</sup> 06/07/1994 tarih ve 21982 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

<sup>10</sup> 29/07/1998 tarih ve 23417 (mükerrer) sayılı RG'de yayımlanmıştır.

hapis cezasının hükmolunmasına engel teşkil eden bir hükmün bulunmadığı belirtilmiştir (Ak, 1999, s. 66). Bu şekilde ortaya çıkan sorunlar nedeniyle, 4444 sayılı Kanun<sup>11</sup> ile değişiklik yoluna gidilerek, kaçakçılık fiilleriyle bağlantılı vergi ziyai cezaları için uzlaşmaya başvurulamayacağına ilişkin düzenleme ile giderilmiştir (Erdem, 2012, s. 386).

4444 sayılı Kanun’la, 4369 sayılı Kanun’un uzlaşmaya yönelik olarak getirdiği ve yoğun eleştirilere neden olan düzenlemeleri uygulamadan kaldırılmakla birlikte, vergi ziyaya 359’uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde, tarh edilecek verginin yanı sıra kesilecek üç kat vergi ziyai cezasının da uzlaşmanın kapsamı dışında bırakılmıştır (Erdem, 2007, s. 80).

6111 sayılı Kanun’un<sup>12</sup> 137’nci maddesiyle, GK’nın 244’üncü maddesinde yapılan değişiklikle, gümrük vergilerinde uzlaşma müessesesi getirilmiştir. Buna göre, VUK’da 1963 yılından beri yer almasına rağmen, gümrük vergileri için 2011 yılında söz konusu düzenlemeyle uygulamaya alınmıştır. Gümrük vergilerinde, gümrük idarelerinin dava sayısının fazlalığı ve giderek uyuşmazlık sayısının artması, uzlaşmanın uygulamaya konulmasındaki sebeplerden olduğu belirtilmektedir (Coşkun Karadağ & Organ, 2014, s. 1). Uzlaşmanın gümrük vergileri açısından vergi sistemine getirilmesi ile idari çözüm yollarında önemli bir eksiklik giderilmiştir (Yüce & Çelikkaya, 2016, s. 185).

GK’nın uzlaşma kurumunu düzenleyen 244’üncü maddesi, 6111 sayılı Kanun’un 137’nci maddesi ile düzenlenmiş olup madde gerekçesinde; uzlaşma yoluyla, idare ile yükümlüler arasındaki ihtilafların yargı yoluna başvurulmadan önce görüşme yoluyla çözümlenmesi öngörülmüştür. Uzlaşmanın, yükümlüden tahsil edilmesi gereken vergi ve cezalardan idarece kısmen vazgeçmesinin karşılığında, alacağın hızlıca tahsil imkânını sağladığı ve uyuşmazlıkların yargıya intikali engellenerek takip külfetinin ortadan kaldırılabilceği belirtilmiştir. Yükümlü açısından ise, yargıya başvurulması sonucunda davanın kaybedilmesi halinde faiziyle birlikte vergi borcunun daha yüksek miktarlara ulaşmasının engellenebileceği ve yükümlü nezdindeki dava takip külfetinin ortadan kaldırılabilceği

---

<sup>11</sup> 14/08/1999 tarih ve 23786 sayılı RG’de yayımlanmıştır.

<sup>12</sup> 25/02/2011 tarih ve 27857 (mükerrer) sayılı RG’de yayımlanmıştır.

aktarılmıştır. Ayrıca, yargı organlarındaki iş yükünün de azalmasına faydalı olacağı belirtilmektedir.

Gerekcede belirtildiği haliyle, VUK'da yer alan uzlaşmaya ilişkin yasal düzenlemelerin benzer haliyle GK'ya alınması sağlanarak, dâhili vergilerde uygulanan uzlaşmanın gümrük vergileri için de mümkün olması amaçlanmıştır. Bu açıklamalarla yapılan düzenlemeler uyarınca, VUK'da tarhiyat sonrası işlemleri kapsayan uzlaşma kurumuna benzer hususlar, GK'da düzenlenerek 2011 yılında uygulamaya konulmuştur.

Gümrük vergilerinde uzlaşmanın yükümlü açısından faydası; yargıya başvurusu üzerine davanın aleyhine sonuçlanması halinde, ek olarak faiz külfetine de katlanması gündeme gelip, olması gerekenden daha yüksek miktarları ödemek zorunda kalacağından, en başında uzlaşma yaparak düşük tutar üzerinden ödemesi mümkün olduğundan, ayrıca dava takip külfetinden de kurtulması olarak belirtilmiştir (Yağan, 2011, s. 105).

Gümrük vergilerinde uzlaşmanın getirilmesini zorunlu kılan sebepler; itiraz sürecinde sorunların çözüme kavuşturulamaması, özellikle cezalar yönünden gümrük mevzuatı dışındaki yasal hükümlerin uygulanması ve nispeten yüksek olması, davaların sayıca fazlalığı ile bunların idare aleyhine sonuçlandığında bütçeye getirdiği külfet olarak sayılmıştır. Ayrıca, AB'de ve ABD'de özellikle para cezalarında uzlaşma uygulamalarının bulunması da sebeplerin arasına eklenmiştir (Uslu, 2011)'den aktaran (Yağan, 2011, s. 105).

Uzlaşma kurumu gümrük vergileri açısından uygulamaya konulmakla birlikte, yükümlülere duyurulması ve uzlaşma taleplerinin oluşması için Gümrükler Genel Müdürlüğünün ilgili birimlere yönelik bir yazısında<sup>13</sup> "... gümrük idaresince tahsili gereken alacaklara ihtilaf ve uyuşmazlıkların dava konusu edilmeden çözümlenmesi, ticaret erbabı ve ilgili meslek mensubunca uzlaşma müessesesinden azami istifade edilmesi önem arz etmektedir." şeklindeki ifadelerle yer verilmiştir.

Söz konusu düzenleme ile uzlaşma kurumunu düzenleyen GK'nın 244'üncü maddesi, daha önce var olan cezalarda indirim uygulamasına ilişkin düzenlemeleri içeriyordu.

---

<sup>13</sup> Gümrükler Genel Müdürlüğünün "Gümrükte Uzlaşma" konulu, 08/09/2011 tarih ve 4029 sayılı yazısı.

Fakat, cezalarda indirim, 5911 sayılı Kanun’la<sup>14</sup> yürürlükten kaldırılmış olup, mezkûr maddede 2011 yılından beri uzlaşmaya ilişkin hükümler mevcuttur.

### **1.3. Uzlaşmanın Hukuki Niteliği**

Doktrin ve yargısal içtihatlar bağlamında, uzlaşmanın idare ile yükümlü arasında yapılan bir sözleşme olduğuna ilişkin görüş birliği bulunmasına rağmen, hukuki niteliğinin ne olduğu ile ilgili olarak değişik görüşler bulunmaktadır (Yılmaz, 2009, s. 326).

Uzlaşma kurumunun hukuki niteliği konusunda idari işlem, idari sözleşme, sulh sözleşmesi veya kendine özgü koşulları olan bir sözleşme olduğu yönünde farklı görüşler mevcuttur (Demirbaş Aksüt & Gök, 2016, s. 88). Buna göre, uzlaşma kurumunun hukuki niteliğine ilişkin tartışma ve değerlendirmeler, aşağıda başlıklar halinde incelenecektir.

#### **1.3.1. İdari İşlem**

İdari işlem, idare hukuku alanında, idarenin tek yanlı irade açıklaması ile hukuksal sonuç yaratan, hukuk düzeninde değişiklik yapan işlemler olarak tanımlanmaktadır (A. Ş. Gözübüyük, 2005, s. 312). Genel durum bu olmakla birlikte, idari işlemlerin resmi olarak, kanuni veya düzenleyici işlemler açısından tanımı yapılmamıştır. Bu durum; idari işlemlerin oldukça farklı türleri olduğundan, bunların tamamını içerebilecek genişlikte bir formülün bulunmasında ve kanun veya diğer düzenleyici işlemlerle bir konu etrafınca belirlenirken açık bir şekilde soyut kavramın tanımlanmasındaki güçlüklerden kaynaklanmaktadır (Atay, 2009, s. 405).

İdari etkinlikler ile bireysel etkinlikler birbirinden, güdülen amaç ve amaçlarına ulaşmada kullandıkları araçlarla ayırt edilebilirler. Özel hukuk ilişkileri eşitlik ilkesi üzerine inşa edilmiş olduğundan, özel hukuk kişinin iradesi dışına istemi dışında zorlanamaz. Bu nedenle, özel hukuk kişileri arasında uzlaşılarak kurulan sözleşme kişiler arasındaki ilişkilerin somut halini nitelendirir. Buna karşılık idare, tek taraflı işlemler tesis ederek, idare edilenler için bazen hak sağlarken bazen de yükümlülükler koyma iradesinde zorlama unsuru bulunur. Ancak, idare bazen genel hükümlere tabi, bazen de genel

---

<sup>14</sup> 07/07/2009 tarih ve 27281 sayılı RG’de yayımlanmıştır.

hükümlerden ayrılan üstünlük ve ayrıcalıklarının söz konusu olduğu sözleşmeler yapabilmektedir (Atay, 2009, s. 403).

İdari işlemin özellikleri dört başlıkta toplanabilir: i), tek yanlılık, idarenin tek yanlı iradesiyle alınabilmesi; ii) icrailik, ilgililerin rıza ve açıklamasına ihtiyaç duyulmaksızın yeni hukuki durumlar oluşturmaları; iii) hukuka uygunluk karinesinden yararlanma; iv) yargısal denetime tabi olmasıdır (Günday, 2011, s. 123).

Uzlaşma kurumunda, uzlaşma talep eden taraf vergi ve ceza yükümlüsü olmasına rağmen; uzlaşmaya davet edilmesi üzerine başlatılan sürecin esasen idarece yürütülmesi, uzlaşma görüşmeleri temelini vergilendirme yetkisinden kaynaklanan vergisel yükümlülüklerden oluşması vb. hususlar, uzlaşmanın bir idari işlem olabileceği düşüncesini akıllara getirebilir. Ancak, idari işlemler idarenin tek taraflı üstünlüğüne dayanılarak hukuk âleminde sonuçlar doğururken; uzlaşmada işlemin karşı tarafı olan yükümlünün de iradesi söz konusudur.

İdarece işlem tesis edilirken tek taraflı irade ön planda tutularak, kişiler açısından hak veya yükümlülüklerin oluşması açısından zorlama unsurunu içerisinde barındırmasına karşın; uzlaşma kurumunda, idare ile yükümlünün arasında çıkan uyuşmazlığın, yargı yoluna başvurmadan önce idareyle pazarlık usulü esas alındığından, uzlaşmada idarenin üstünlüğü prensibi uygulanmamakla birlikte, tarafların serbest iradeleriyle öne sürülen uzlaşma tutarları üzerinden vergi ve cezalar kararlaştırılmaktadır (Mutluer, 1974, s. 121). Bu açıdan, uzlaşmanın bir idari işlem niteliğinde olmadığı düşünülmektedir.

Diğer taraftan, uzlaşma görüşmelerinin sonuca bağlanmaması üzerine, uzlaşmanın konusu olan vergi ve cezalar idarenin tek taraflı iradesiyle uygulanan idari işlemler aracılığıyla tahsil edilmeye çalışılırken, kamu yararı amacıyla<sup>15</sup> tesis edilmesi gereken bu işlemler yükümlü tarafından idari yargıda dava konusu edilebilmektedir. Ancak, burada ifade edilen durum, uzlaşmanın sağlanamaması halinde normal idari prosedürler

---

<sup>15</sup> “Maksat (amaç), tasarruftan beklenen nihai netice, gayedir. Mesela Devletin cevaz vermek tasarrufunda maksat amme intizamının muhafazası, şahsa ve mülkiyete hürmetin teminidir.” (ONAR, 1967, s. 316) . “Tüm idari işlemlerin genel amacı, kamu yararadır” (TAN, 2011, s. 229).

işletileceğinde geçerli olup; uzlaşmanın sağlanması hali kesinlik taşıdığından herhangi bir yargı organına başvurulması da m¼m¼n değildir.

### 1.3.2. İdari S¼zleřme

S¼zleřme, idare hukuku bağlamında değerlendirildiğinde, “belirli bir hukuki sonucu doğurmak amacıyla idareyle øzel hukuk kişisinin karşılıklı ve birbirine uygun olarak yaptıkları irade açıklamaları”, şeklinde tanımlanır. Bu s¼zleřmeler idarenin birer işlemi olup, iki taraflı işlemler kategorisine girer. İdarenin iki taraflı işlemlerinde, idarece tek taraflı irade ağıklamasında bulunulması, hukuki sonucun doğması için yeterli değildir; s¼z konusu iradenin, y¼neldięi øzel hukuk kişisi tarafından da kabul edilmesi gerekir (G¼zler, 2003a, s. 2).

Yargı içtihatları doğrultusunda, s¼zleřmelerin idari nitelikte olduğunun kabul edilebilmesi için aşağıda yer verilen şartların bir arada bulunması zorunludur (Duran, 1982, s. 429):

- i. Taraflardan birinin idare olması,
- ii. Konusunun, amacı kamu yararı olan kamu hizmetinden oluşması,
- iii. İdareye ¼st¼nl¼k ve ayrıcalık tanınması.

S¼zleřmenin kamu hizmetiyle ilişkili olması, bir kamu hizmetinin işlemesini sağlamak amacıyla yapılması gerekliliğini; s¼zleřme konusunun kamu hizmetinin kurulması ve işletilmesi veya hizmetin gereksinimi olan malzemelerin ve kişilerin sağlanmasını ifade etmektedir (Bilgen, 1973, s. 209)’den aktaran (Yıldırım vd., 2013, s. 464).

G¼n¼m¼zde bazen idare, tek yanlı işlemin içeriğini ilgili kişilerle g¼r¼ř¼p pazarlık yaptıktan sonra belirleyebilmektedir. Bu t¼r işlemlere pazarlıklı tek yanlı işlemler denilmektedir. Bunların hazırlanmasına her ne kadar idare dışında øzel hukuk kişileri de katılıyorsa da, bu işlemler hukuken bir s¼zleřme olmayıp tek taraflı bir işlemdir. Zira ilgililerin rızasına ihtiyaç duyulmaksızın, sadece idarenin irade açıklamasıyla tekemm¼l etmektedir. Fransız Danıştay’ı, h¼k¼met ile memur ørg¼tleri arasında g¼r¼ř¼lerek memur ¼cretleri ve sosyal hakları konusunda varılan mutabakatın bir hukuki bağlayıcılığının olmadığına karar vermiştir (G¼zler, 2003a, s. 5). Vergi hukukunda ise, uzlaşma g¼r¼ř¼meleri sonucunda karşılıklı imzalanan bir tutanakla vergi ve cezalar tutar itibariyle

kesinlik kazanmakta, yasal düzenlemeler buna cevaz vermektedir. Bu açıdan, uzlaşmanın pazarlıklı tek yanlı işlemlerden farklı olduğunu ifade edebiliriz.

İşlemin bir kısmının tek yanlı, diğer kısmının ise sözleşme niteliğinde olması mümkündür. Bu tür işlemlere karma işlemler denir. Buna örnek olarak imtiyaz sözleşmeleri verilebilir. Bunlar, sözleşme ve şartname olarak iki kısımdan oluşur. Şartnameye ilişkin kısımlar idare tarafından tek taraflı olarak yapılır ve düzenleyici işlem niteliğindedir. (Gözler, 2003a, s. 6). Uzlaşma kurumunda, uzlaşma görüşmelerinin yapılacağı yer ve zamanın belirlenmesi, yükümlüye yönelik uzlaşma davetiyesinin düzenlenmesi, tebliğ edilmesi vb. süreç yönetimine ilişkin prosedürler idare tarafından yönetilmektedir. Ancak, uzlaşma görüşmelerinin temelindeki asli unsur olan, pazarlık usulü ve karşılıklı hoşgörüyle neticelendirilmesi ile uzlaşma sonunda belirlenen tutarların daha sonra idare tarafından tek yanlı olarak değiştirilmesinin mümkün olmaması göz önünde bulundurulduğunda, karma işlemlerden de ayrıldığı ifade edilebilir.

Maddi kritere göre, sözleşmenin bir idari sözleşme sayılabilmesi için konusu ve hükümlerine göre belirleme yapılmaktadır. Buna göre, sözleşmenin konusunun, özel hukuku aşan hükümler içermesi ya da kamu hizmetinin doğrudan doğruya yürütülmesine ilişkin olması gerekir (Gözler, 2003b, s. 453).

Uzlaşmanın idare ile yükümlü arasında bir pazarlık olduğu görüşe göre, karşılıklı ödünler verilmek suretiyle uzlaşma yapıldığından hareketle, uzlaşma yoluyla kurulan ilişkinin idari sözleşme olduğu belirtilmektedir (Öncel vd., 2020, s. 176). Bu yaklaşımda, uzlaşmanın sözleşmeler gibi, iki tarafın karşılıklı irade uyumu şeklinde meydana gelmesi dikkate alınarak vergi uzlaşmasının bir tür idari sözleşme olduğu savunulmaktadır (Erdem, 2012, s. 395).

Bir görüşe göre, uzlaşma nitelik olarak vergilendirmede gerçek durumu kavrama çabası olarak değerlendirilmektedir. Bu açıdan, idarenin hazırlayıcı işlemleri ile bunlara dayalı olarak tesis edilen icrai işlemlere muhatap alınan yükümlünün iradesi dâhil edilerek, vergi uygulamalarında doğruluğu sağlama amacıyla muhtemel uyuşmazlıkları gideren, ivedi ve uyumlu bir vergi sistemi sağlamayı öngören bir kurum olarak görülmektedir. Uzlaşma kapsamında, idare ve yükümlünün karşılıklı iradelerinin uyumlu olması ve belirlenen tutar üzerinde mutabakat sağlanması hususları göz önünde bulundurulur. Uzlaşmada ulaşılan sonuç, vergi ve cezaların ihtilafsız olarak kesinleşmesi anlamında idare ile

yükümlülerin iradesine uygun olarak idari işlemin tekemmül ettirilmesidir. Bu bağlamda, beyan esasına nazaran idarenin tek yanlılık niteliği ağır basan işlemlere, uzlaşma kapsamında yükümlünün katılımının sağlandığı ifade edilmektedir (Erdem, 2012, s. 396).

Uzlaşmanın karşılıklı irade beyanı ile oluşturulmasından yola çıkarak, aynı hukuki sonuca ulaşmak amacıyla, idare ile yükümlü tarafından karşılıklı olarak yansıtılan iradelerin uyuşması sonucunda ortaya çıkan bir idari sözleşme niteliğinde olduğu iddia edilen görüş mevcuttur. Bu düşünce, uzlaşmanın bir kamu hizmetinin yürütülmesi için yapılmadığına ve sözleşmenin karşı tarafına özel hukuk yetkilerini aşan bir yetki verilmemesine dayanır (Şenyüz, 2011, s. 294).

İdari sözleşmeler, diğer bütün sözleşmeler gibi, uygulanmakla, sürenin bitmesi veya tarafların anlaşması ile sona ermektedir. İdari sözleşmelere özgü olarak sözleşmenin sona ermesine ilişkin yöntemler: karşı tarafın ağır kusuruyla müeyyideli olarak; ağır kusur bulunmasa dahi kamu yararının gerektirdiği hallerde; karşı tarafın başvurusu, idarenin ağır kusuru, zorunlu nedenlerle veya tek yanlı değişikliğin belirli ölçüyü aşmasıyla; ya da yargı kararıyla sona erebilir (Duran, 1982, s. 446). Bu açıdan yapılan değerlendirmede, uzlaşma sonucunda imzalanan akdin bir süreç içermediği ve sadece ödenecek alacağı belirlenmesi amacını taşıdığı göz önünde bulundurulduğunda, bunun sona ermesi söz konusu değildir. Çünkü miktarı uzlaşma yoluyla belirlenen amme alacağı, yükümlü tarafından rızaen ödenir veya 6183 sayılı AATUHK<sup>16</sup> hükümleri uyarınca cebri takip ve tahsil usulleri idarece re'sen uygulanmak suretiyle tahsil edilir.

İdarenin adi sözleşmeleri de vardır. Bunlar, esasen özel hukuk rejimine tabi olmakla birlikte, yapılmasında, uygulanmasında ve sona erdirilmesinde bir takım kamu hukuku kuralları da uygulanmaktadır. Ancak, idarenin adi sözleşmeleri özel hukukun genel hükümlerine tabii olduğundan adli yargı yerlerinin görev ve yetki alanına girer (Duran, 1982, s. 447). Uzlaşma ise, kamu hukukunun alt dalı konumunda bulunan vergi hukuku ilişkisinin sonucu olarak kurulmaktadır (Şenyüz, 2011, s. 294). Ayrıca, idarenin adi

---

<sup>16</sup> 28/07/1953 tarih ve 8469 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

sözleşmelerinde adli yargı yerleri yetkili olmasına karşın, uzlaşmanın sağlanması halinde herhangi bir şikâyet ya da yargı yoluna başvurulamaz.

### 1.3.3. Sulh Sözleşmesi

Sulh sözleşmesi, herhangi bir sebeple hukuki ihtilafa düşmüş olan birden çok kişinin, karşılıklı fedakârlıkta bulunmayı kabul ederek mevcut uyuşmazlığı sona erdirmek üzere anlaşmalarıdır. Bir sözleşmeye konu olabilecek olan her hususta mevcut ihtilafı çözmek üzere yeni bir sözleşme yapılabilir. Sulh sözleşmesi; dava devam ederken, dava konusu ile ilgili olarak ve mahkeme huzurunda yapılırsa, bir mahkeme kararı niteliğini taşır ve infazı kolaydır. Mahkeme dışında yapılan sözleşme geçerlilik açısından herhangi bir şekilde bağlı olmamakla birlikte, ispat açısından yazılı yapılmasında fayda bulunmaktadır. Sulh sözleşmesi resmi sicile kayıtlı arabulucu vasıtasıyla yapılmışsa, arabulucunun imzasını taşıyan tutanak mahkemece tasdik edilmesi halinde ilam niteliğindedir (Battal, 2015, s. 271).

Sulh, doğmuş bir uyuşmazlığa son vermek veya doğacak bir anlaşmazlığı önlemek amacıyla tarafların karşılıklı iradeleri ile yaptıkları anlaşmadır. Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na göre yargılama sırasında mümkündür. Ancak, sulh aynı zamanda bir yargılama öncesi çözüm yoludur (Odyakmaz vd., 2018, s. 101).

Uzlaşmanın bir sulh anlaşması olduğunu belirten bir görüşte; uzlaşma kurumunun amacı vergi ve cezaların yükümlü ile idarenin anlaşmaları sayesinde uyuşmazlığın ortadan kaldırılması olduğundan, amaç ve işlev dikkate alınarak uzlaşmanın hukuki niteliğinin iki açıdan incelenmesinin mümkün olduğu belirtilmiştir. Bunlardan birincisi, uzlaşma talebi ve görüşmelerine ilişkin sürecin ve bu sürece bağlanan sonucun niteliğidir. İkincisi, uzlaşma görüşmeleri sonucunda varılan mutabakatın ya da mutabakat metninin hukuki niteliğidir. Uzlaşmanın mutabakatı olan tutanak, teknik anlamda idari sözleşmeden ziyade bir “sözleşme benzeri (sulh anlaşması) mutabakat” olarak nitelendirmektedir. Bu düşünceye göre, söz konusu anlaşmanın tarafları bağladığı ve mutabakat aleyhine idari ya da yargı yoluna başvurulmadığının göz önünde bulundurulması gerekir (Karakoç, 2019, s. 573).

Uzlaşma kurumunda da karşılıklı fedakârlıkla uyuşmazlığın giderilmesinin mümkün olduğu söylenebilir, bu yönüyle sulh sözleşmesine benzer. Ancak, sulh sözleşmesi dava

devam ederken mahkeme huzurunda veya mahkeme dışında yapılabileceği gibi, herhangi bir sözleşme geçerlilik şartlarına tabi değildir. Uzlaşma kurumu, yargılama faaliyeti öncesinde uygulama alanı bulan bir idari çözüm yolu olup, kanunen zorunlu usul ve esaslara bağlı olarak yürütülebilmektedir. Diğer taraftan, uzlaşma kurumu sulh sözleşmelerinin aksine, özel hukuka ilişkin olmayıp kamu hukuku içerisinde yer almaktadır.

#### 1.3.4. Sui Generis

Üst başlık altında yapılan açıklamalardan yola çıkarak, uzlaşma kurumunun kendine özgü hukuki bir niteliğe sahip olduğu çıkarımı yapılabilir. Uzlaşma kapsamında yükümlünün talebi üzerine başlatılan süreç idari boyutuyla ilerlemektedir. Bu açıdan, uzlaşma görüşmelerinin yapılacağı yer ve zamanın tespiti, uzlaşma davetiyesinin hazırlanması, yükümlüye tebliği, uzlaşma sırasında yükümlü tarafından değerlendirmesi amacıyla davetiye ekinde yer alan ve kendisi hakkında tespitleri içeren bilgi ve belgelerin iletilmesi ile uzlaşma sürecinin yönetilmesine dair tüm aşamalar idare tarafından yönetilmektedir. Süreç idare tarafından yürütüldüğü için, bu aşamada idarenin üstünlüğünün söz konusu olduğunu ifade etmek mümkündür.

Yükümlünün uzlaşma başvurusunun idare tarafından kabul edilmesiyle birlikte başlatılan süreç, hazırlık işlemlerini içerdiğinden, buradaki işlemlerin tek başına dava edilmesi söz konusu değildir. Ancak, yükümlünün uzlaşma başvurusunun herhangi bir nedenle reddedilmesi halinde, söz konusu idari karar doğrudan dava konusu edilebilmektedir. Buna ilişkin hukuki uyumsuzluklar ve yargı kararları ilerleyen bölümlerde analiz edilecek olup, Danıştay'ın müstakar hale gelen kararları uyarınca uzlaşma başvurusunun reddi kararları kesin ve icrai olduğundan, GK'nın 242'nci maddesi kapsamında itiraz yoluna başvurulmaksızın doğrudan dava açılması gerekmektedir<sup>17</sup>.

---

<sup>17</sup> Danıştay 7. Dairesince verilen bir kararda, “uzlaşma talebinin reddi” yönünde tesis edilen işlemin, GK bağlamında bir idari karar niteliğinde olmadığı, ilgililerin hak ve menfaatlerini etkileyecek nitelikte kesin ve icrai bir işlem olduğu, dolayısıyla, Kanun'un 242'nci maddesinde yer verilen itiraz prosedürü işletilmeden doğrudan davaya konu edilebileceğine hükmedilmiştir (29/05/2018 tarih ve E:2014/3337, K:2018/3027).

Diğer taraftan, uzlaşma görüşmeleri yapılırken, uzlaşma komisyonu ile yükümlü eşit konumdadır. Bu görüşmeler sırasında, idarenin üstünlüğü yerine eşit koşullar altında pazarlık yapılması ve yükümlünün rızasının ön planda olması söz konusudur. Bu nedenle, uzlaşma komisyonunun teklif ettiği tutara karşılık yükümlünün de teklifte bulunması ve kendi iradesiyle uzlaşma yapıp yapmamaya karar vermesi mümkündür.

Uzlaşmaya varılması halinde, komisyon ile yükümlünün mutabakatını temsil eden uzlaşma tutanağı karşılıklı olarak imzalanır. Bu tutanak, bir anlaşma niteliğindedir. Ancak, yasal olarak bu anlaşma kesin olup, taraflarca doğrudan icra edilmesi gerekir. Uzlaşan yükümlü tarafından gereği yerine getirilmediği takdirde, kesinleşmiş bir amme alacağı olarak idarece takibi mümkün olduğundan, bu aşamadan sonra idarenin üstünlüğü ilkesi kendini yeniden gösterir. Diğer taraftan, uzlaşma tutanağının kesinliğinin yasal olarak hüküm altına alınması nedeniyle, uzlaşma kapsamında belirlenen miktarın ödenmemesi üzerine, anlaşmanın bozulduğundan bahisle uzlaşmadan önceki miktarın yükümlüden istenmesi de mümkün değildir.

#### **1.4. Uzlaşmanın Benzer Çözüm Yollarından Ayırt Edilmesi**

##### **1.4.1. İtirazdan Ayırt Edilmesi**

Gümrük vergilerinde itiraz, uyuşmazlığın çözümü için idari bir başvuru yolu olup, GK'nın 242'nci maddesinde düzenlenmiştir. İtiraz, gümrük vergileri ile cezaları için yargı yoluna başvurmadan önce tüketilmesi gereken zorunlu bir idari başvuru yoludur.

Gümrük alacakları veya idari kararların yükümlülere tebliğinden itibaren onbeş gün içerisinde yükümlüler tarafından, bir üst makama, üst makamın bulunmadığı hallerde aynı makama itiraz edilmektedir. Söz konusu itirazların itiraz edilen merci tarafından karara bağlanması gereken süre otuz gündür. Başvuru mercii tarafından, itirazın konusunu oluşturan işlem kaldırılabilir, kısmen veya tamamen düzeltilebilir ya da itiraz başvurusunun usul veya esas yönünden reddine karar verilebilir. Ancak, itiraz mercii, itiraz konusu vergi ve cezayı artıramaz; diğer bir ifadeyle, yükümlünün mevcut durumunu ağırlaştırmaya yönelik bir yetkisi bulunmamaktadır.

İtiraz başvurusunun kısmen veya tamamen reddi halinde, yükümlüler tarafından işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı mercilerine dava yoluna başvurulabilir. İtiraz dilekçelerinin

süresi içerisinde yanlış makama verilmesi durumunda, itiraz süresinde kabul edilip, idare tarafından yetkili makama ulaştırılarak sonuçlandırılması sağlanır.

İtiraz, gümrük vergileri açısından yargı öncesi zorunlu başvuru yolu olarak öngörölmüş iken; uzlaşma başvuruları, yükümlünün iradesine bağılı olarak yapılmaktadır. Ayrıca, idari işleme vaki itirazın yetkili mercii tarafından reddi üzerine dava açılabilmesi mümkün hale gelirken; uzlaşma başvurusunun reddi işlemi kesin ve icrai bir işlem olduğundan, doğrudan dava konusu edilebilmektedir.

#### **1.4.2. Önödemededen Ayırt Edilmesi**

Önödeme, 5237 sayılı TCK'nın<sup>18</sup> 75'inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, bir suçun yasal üst sınırının altı ayı aşmaması veya sadece adli para cezasını gerektirmesi durumlarında, fail tarafından yasada belirlenen tutarların soruşturma giderleriyle birlikte ödenmesi halinde kamu davası açılmamaktadır. Ancak, ceza hukukunda yer alan uzlaşma kapsamındaki suçlar bu uygulamanın dışında tutulmuştur. Yapılacak ödemenin taksitlendirilmesi mümkün olup, süresinde ödenmediğı takdirde önödeme hükümsüz sayılarak soruşturmaya devam edilmektedir.

Önödemede, suçun faili tarafından, tek taraflı olarak tespit edilmiş olan miktarın peşin veya taksitli şekilde ödemeyi kabulü ya da reddetmesi söz konusudur. Vergi hukukunda düzenlenen uzlaşmada ise yükümlünün vergi borcu için, idare nezdinde oluşturulan bir uzlaşma komisyonu ile pazarlık yapması söz konusudur (Hızlı, 1984, s. 116)'dan aktaran (Şenyüz, 2011, s. 294)

Ayrıca bunların her ikisi de ayrı hukuk dallarına aittir. Önödeme, fail tarafından belirli süre içerisinde doğrudan başvurularda yasal tutarların ödenmesini gerektirir. Bunun sonucunda da ceza yargılaması başlamadan soruşturma evresinde kapatılmaktadır. Ancak, vergi hukukunda yer alan uzlaşma kurumunda, yükümlünün başvurusu sonucunda idare ile pazarlığa oturulur, uzlaşma toplantısında kararlaştırılan tutarın ödenmesiyle tamamlanır. Uzlaşmada, yasal olarak belirlenmiş bir tutar bulunmamakla

---

<sup>18</sup> 12/10/2004 tarih ve 25611 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

birlikte, iki tarafın karşılıklı rızası çerçevesinde belirlenir ve anlaşma yoluyla sonuçlandırılır.

#### **1.4.3. Ombudmana Başvurudan Ayırt Edilmesi**

Osmanlı Devleti'nde, kişilerin bireysel (arz-ı hal) veya toplu olarak (arz-ı mahzar) şikâyetlerini padişaha bildirdikleri, padişah tarafından haksızlıkların giderilmesi için emirler verilmekte, genel konularda da adaletnameler ilan edilmekteydi. İnalcık'a göre, şikâyetler, kamu görevlilerinin kanuna aykırı hareketleri, yargı kararlarının uygulanmaması, yıkık bir köprünün tamiri için başvurular, toprak anlaşmazlıkları ve kanuna aykırı biçimde vergi toplanması gibi konulardan kaynaklanmaktaydı. Şikâyet üzerine yapılan işlemler bir uyuşmazlık yargılaması olmayıp, haksızlık konusunda yönetici hakkında işlem yapılması amaçlanmaktadır (Karahanoğulları, 2005, s. 58).

Ombudsmanlık, Osmanlı Devleti'nde uygulanan Kadı-ül Kudatlık sisteminden etkilenmiş olan ve o sırada Osmanlı'da ikamet eden İsveç Kralı XII. Charles tarafından daha sonraları İsveç'te uygulanan ve günümüzde neredeyse her ülkeye yayılmış bulunan idare üzerindeki denetim yoludur (Odyakmaz, 2013, s. 6).

Günümüzde birçok ülke ve kuruluşta, ulusal, uluslararası, yerel ve özel düzeylerde uygulama alanı bulan ombudsmanlığın, Türkiye açısından ortaya atılması 1970'li yıllarda, oluşturulması yolunda komisyon çalışmalarına ise 1990'lı yıllarda rastlanır (Erhürman, 2000, s. 156). Özellikle İskandinav ülkelerinde başarılı örnekleri olan uygulamanın temelleri ülkemizde atılmış olmasına rağmen, yakın tarihte kurulmasına kadar geçen süreçte uzun yıllar boyunca tartışma konusu yapılmıştır (Atay, 2014, s. 27).

Ombudsman kelimesi İsviçre kökenli olup, “ombud” “vekil-temsilci”, “man” ise “kişi” anlamlarına gelen ifadelerden türetilmiştir. Kavramsal anlamı, kişi adına hareket etmeye ve onun haklarını korumaya yetkili kılınmış kimse veya kısaca “yurttaşı koruyan kamu görevlisini” ifade etmektedir. Aynı zamanda, temsilci, sözcü, koruyucu ve arabulucu anlamlarına da gelmektedir. Ombudsmanlık kurumu, uygulama alanı bulduğu devletlere göre farklı şekillerde adlandırılmaktadır. Birçok devlette, “parlamento ombudsmanı” veya “ombudsman” kavramı tercih edilirken; “insan hakları koruyucusu ve savunucusu” olarak da nitelendirilmesi oldukça yaygındır. Örneğin; Fransa'da “Cumhuriyet arabulucusu”, Avusturya'da “halk avukatı”, Macaristan'da “temel haklar komiseri”,

İspanya’da “halkın savunucusu”, Portekiz’de “adalet savunucusu”, Polonya’da “insan hakları savunucusu”, Güney Afrika’da ise “kamu koruyucusu” şeklinde adlandırılmaktadır (Aykın, 2016, s. 22).

Çağımızda, devletlerin görevleri artarak, yapısı daha karmaşık hale gelmiştir. Bireylerin, idare karşısında daha zayıf duruma gelmesine yol açması nedeniyle, kamu gücünü elinde bulunduran devlete karşı korunmalarını gerektirmiştir. Bu nedenlerle, kamu idaresinin yapısına kolaylıkla nüfuz edebilen, hızlı, basit ancak etkili bir kuruma ihtiyaç duyulması nedeniyle, ombudsmanlık kurumuna olan ilginin yoğunluğu artmıştır (Atay, 2014, s. 26).

Kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi sırasında ortaya çıkan şikâyetleri ve anlaşmazlıkları gidermek için öngörülen çarelerden olan ombudsman, idarenin kusurlu davrandığını iddia eden kişilerin şikâyetlerini inceleyen, idari işlemin hukuka uygunluğu ve yerindeliği konusunda görüş bildirerek kişilerle idare arasında ortaya çıkabilecek olan uyuşmazlıkları önleyebilmektedir. Parlamento ombudsmanı kavramı, kişilerin haklarının korunması ve kamu gücünü kullananların yasal denetime tabi tutulması ihtiyacının bulunduğu düşünceye dayanır (Özbek, 2009, s. 696).

Ombudsman genel olarak; idarenin işlem, eylem ve davranışlarını denetleyen, fakat bağlayıcı kararlar alamayan bir devlet organıdır. Kuruma yapılan şikâyet başvurusu üzerine veya re’sen harekete geçilerek, idarenin işlem, eylem ve davranışları üzerinde denetim yapar. Bu açıdan, hukuka aykırılık ve yerindelik denetimi yapmaya yetkili kılınır. Denetim sonucunda, hukuka aykırı bulduğu veya yerinde bulmadığı işlemlerin idare tarafından geri alınması, kaldırılmasını ya da bu işlemlerden veya eylemlerden doğan zararın giderilmesi ve olumsuz sonuçlar doğuran davranışların düzeltilmesi için girişimlerde bulunur. Bu kapsamda, hukuken bağlayıcılığı bulunmayan kararlar almaya yetkili olup, bağımsız bir devlet organı olarak faaliyet gösterir (Erhürman, 2000, s. 160).

İdarenin denetiminin bir türü olan ombudsmanlıkta, bireylerin idare karşısında korunması amaçlanarak genellikle idareye karşı yapılan şikâyetler incelenir. İdarenin aksayan ve kusurlu işlemlerinin tespitinde varılan sonuçlar, parlamento ve kamuoyunun bilgisine sunulur. Karar verilen konularda kamuoyunun dikkati çekilerek, sorunlara yönelik kamuoyu hassasiyeti tahrik ve teşvik edilmektedir (Atay, 2014, s. 26).

Ombudsmanın bireysel hakların korunması için üstlendiği farklı işlevler şöyle sıralanabilir (Serrano, s. 136)’dan aktaran (Yaltı, 2012, s. 191):

- i. Kamu idaresinin hukuka veya hakkaniyete aykırı davranıp davranmadığını araştırmak;
- ii. İdarenin bu türden işlem veya eylemlerde bulunduğu belirlenmesi halinde, idarenin söz konusu aykırı işlem ve eylemi değiştirmesi konusunda tavsiyede bulunmak;
- iii. Çalışmaları konusunda yasama organına ve genel olarak kamuya yıllık raporlar hazırlamak

Bağımsız olan ve tercihen parlamento tarafından seçilen ombudsmanın görevi, vatandaşların hak ve özgürlüklerini korumak ve idari işlemlerin hukuka ve hakkaniyete uygunluğunu denetlemektir. Bu görevi yerine getirirken, insan hakları ve temel özgürlüklere uyulması gerekir. Dünyanın birçok bölgesinde yaşanan tecrübeler, ombudsmanın görüşlerinin, yalnızca vatandaşların idari işlemlere veya kamu görevlilerinin eylemlerine karşı açılan davalarda etkili olmakla kalmadığını, aynı zamanda idarenin işleyişi ve yöneticilerin görevlerini düzenleyen genel ilke ve kuralların da değerlendirilmesinde etkili olduğunu göstermiştir (Özbek, 2009, s. 697).

Ombudsman kurumunun konusunu idari işlem ve eylemler oluştururken; görev alanına, idari işlem niteliğini haiz vergilendirme işlemlerinden kaynaklanan uyuşmazlıklar da girmektedir. Buna göre, denetim süreci de dâhil olmak üzere, idarece vergilendirme alanında yapılan her türlü hata, ihmal, ihlal, gecikme, adaletsiz ve ayrımcı uygulama, takdir yetkisinin kötüye kullanılması vb. şekilde ortaya çıkan hukuka aykırılıklar, ombudsmana şikâyet konusu edilebilir (Yaltı, 2012, s. 195).

Vergilendirmeye ilişkin hususların teknik bilgiyi gerektirmesi ve karmaşık nitelikte olması nedeniyle, ombudsmanlık kurumunun insan kaynağı açısından vergilendirme alanında yeterli donanım ve kapasiteye sahip olunmasını zorunlu kılmaktadır. Devletlerin çoğunda, ombudsman kurumu içerisinde uzmanlaşmanın sağlandığı ayrı bir vergi ombudsmanlığı bulunmaktadır. Belirli bir bilgi düzeyi ve uzmanlık gerektiren vergisel uyuşmazlıkların çözümünde, en az bir kamu denetçisinin vergi hukukunda yetkinliğe sahip olmasının, vergi özelindeki başvuruların daha sağlıklı ve ivedi bir şekilde sonuçlandırılması bakımından önemi bulunmaktadır. Aksi durumda, vergi idaresinin çok teknik ve etkileyici bir şekilde idarenin haklılığını savunması karşısında ombudsmanlığın işlerliğinin azalması muhtemeldir (Aykın, 2016, s. 34).

Vergi ombudsmanının kurulması düşüncesindeki temel etken, genel konularda ombudsman kurumuna götürülen ihtilaf çeşitliliğine nazaran etkinlik sağlama fikridir.

Özellikle, ivedilik ve etkinlik talebi, vergi davalarında yargı organlarının yükünün azaltılması amacı ve vergisel konuların kendine özgü özelliklerinin bulunması, bir vergi ombudsmanlığının kurulmasını gerektiren nedenler olarak sıralanmaktadır (Serrano, s. 138)’den aktaran (Yaltı, 2012, s. 194).

Ombudsmanın idari mercilere yaptığı tavsiyeler genellikle etkili olmakta ve bu sayede anlaşmazlıklar birer uyuşmazlık haline gelmeden çözülmektedir. Ombudsmanın, uyuşmazlık çözümünde kolaylaştırıcı olarak hizmet etmesi ve tarafları bağlayıcı karar verme gücüne sahip olmaması nedeniyle arabuluculuğa benzeten düşünceler mevcuttur; ancak, teknik anlamda mümkün değildir (Özbek, 2009, s. 701).

Türkiye’de 2010 yılında yapılan Anayasal değişiklikle birlikte hukuk sistemine ihdas edilen ombudsmanlık, TBMM’ye bağlı KDK tarafından yerine getirilmektedir (Anayasa, md., 74). 6328 sayılı KDK Kanunu’nun<sup>19</sup> amacı; bağımsız ve etkin bir şikâyet mekanizması içerisinde kamu hizmetlerinin uygulanışını denetlemek, insan haklarına dayalı adalet anlayışı çerçevesinde idarenin işlem ve eylemlerinin hukuka ve hakkaniyete uygunluğunun incelenmesi, araştırılması ve önerilerde bulunulmasıdır. KDK’ya başvuru yapılabilmesi için, tüm idari çözüm yollarının tüketilmiş olması gerekmektedir. Başvurular yazılı dilekçe yoluyla yapılmakta, talep halinde başvuranın kimlik bilgileri gizli tutulmaktadır. Dilekçeleri doğrudan Kuruma veya belirtilen bürolara elden verilebileceği gibi, valilik veya kaymakamlık aracılığıyla, posta, elektronik posta veya faks yoluyla da gönderilebilmektedir (KDK Yönetmelik, md., 8, 12).

GK hükümlerine göre, idareye başvuru yolları itiraz ve uzlaşmadır. Buna göre, uzlaşma vergi uyuşmazlıklarının yargı öncesi bir idari çözüm yolu iken; ombudsmana başvuru yapılabilmesi için idari başvuru yollarının tümünün tüketilmesi gerektiğinden, uzlaşma ve itiraz aşamalarından sonraki döneme ilişkindir.

Ombudsman, vergi uyuşmazlıkları hakkında idareye sadece tavsiye kararı vermektedir, bu haliyle yükümlünün ödemesi gereken vergi veya ceza tutarının belirlenmesine veya netleştirilmesine ilişkin bir uygulama değildir. Ancak, uzlaşmada, tarafların üzerinde

---

<sup>19</sup> 29/06/2012 tarih ve 28338 sayılı RG’de yayımlanmıştır.

anlaştıkları vergi ve cezalar kesinlik taşıdığından doğrudan sonuca etkili bir yoldur. Uzlaşma sonucunda yükümlünün ödeyeceği tutarda bir azalma meydana gelmesi beklenirken; ombudsmanlık, sadece varlığı tespit edilen hukuksuzluğun idareye bildirilmesinden ibarettir.

Ombudsmanlık, dar anlamda yargı öncesi çözüm usulleri kapsamına girmemektedir. Çünkü ombudsmanın görevi, uyuşmazlığı çözmek değil, idare aleyhine yapılan şikayetleri incelemek, idare veya vatandaşa tavsiyede bulunmaktır (Odyakmaz vd., 2018, s. 42). Bu açıdan, ombudsmanlık ile uzlaşma kurumu karşılaştırıldığında, uzlaşma görüşmeleri doğrudan taraflarca yürütülen ve aralarındaki uyuşmazlığı kesin bir yolla çözmeye ilişkin bir başvuru yolu olduğundan, ombudsmana göre farklılık arz eder.

Organik bakımdan ayrılan noktalar değerlendirilecek olursa, ombudsman yürütme erkinin dışında, yasama organına bağlı ve bağımsız bir kurumdur; ancak, uzlaşma sürecinde taraflardan biri olan uzlaşma komisyonu, yürütme erki altında bulunan vergi idaresinin temsilcisi ve bir parçası, diğer taraf ise yükümlünün bizzat kendisidir. Buna göre, uzlaşmada taraflar doğrudan uyuşmazlığın çözümünde etkin rol oynamaktadır. Ancak ombudsman, tarafsız bir statüde olup vergilendirme işlemlerini denetleyen üçüncü kişi konumundadır.

#### **1.4.4. Yapılandırma Yasası Başvurusundan Ayırt Edilmesi**

Vergi affı; kamu hizmetlerinin finansmanı amacıyla, egemenlik yetkisi kullanılmak suretiyle, gerçek veya tüzel kişilerden alınan vergi alacaklarının tahsilinden ya da yükümlülerin vergilendirme ödevlerinin zamanında veya eksik yerine getirmesi nedeniyle uygulanan yaptırımlardan, devlet tarafından bizzat vazgeçilmesidir (Öz & Özkök Çubukçu, 2011, s. 250).

Uzlaşmanın vergi sistemine getirilmesinin amacı, yükümlülerden tahsili gereken vergilerden vazgeçmek değildir. Belirli şartlar dahilinde uyuşmazlığa konu vergi ve cezalardan idarece makul ölçüde fedakârlık yapılarak, ihtilafa meydan vermeden tahsilin sağlanmasıdır. Uzlaşmanın Devlet hazinesi açısından makul ölçüleri aşarak sonuçlanması veya vergilerin tamamen ortadan kaldırılmak suretiyle sonuçlanması, yasada öngörülen sınırların aşılması bir vergi affı niteliğine bürünmesine neden olacaktır (Özyurt, 2001, s. 77). Diğer taraftan, genel anlamıyla uzlaşma kapsamında yapılan indirimin, yararlan

yükümlü açısından bir vergi affı niteliğinde olduğunu belirten görüşler mevcuttur (Budak, 2006).

Uzlaşma yoluyla idarenin vergi ve cezalardan feragati açısından değerlendirildiğinde, vergisel kabahat ve yaptırımların niteliği açısından da sonuçlar çıkarmak mümkündür. Bu düşünceye göre, bir suç ve ceza ancak yetkili bir organ tarafından affedilebileceğinden, herhangi bir af yetkisi bulunmayan idarece takdiri olarak cezadan vazgeçilebilmesi, vergi kabahatleri ve yaptırımlarına özgü bir nitelik olarak karşımıza çıkar (Karakoç, 2019, s. 575).

5736 sayılı Kanun’la<sup>20</sup> hâlihazırda yürürlükteki mevzuata göre uzlaşma imkânını kaybetmiş bazı alacaklar için yeniden uzlaşma olanağı sağlanmıştır. Mezkûr Kanun özelinde yapılan bir değerlendirmede, dava aşamasında olan alacaklar için gönüllü olarak uzlaşmaya başvurulabilmesi mümkün kılındığından, vergi ve cezaların doğrudan affı yerine, bir nevi vergi ve ceza affı olarak nitelendirilen uzlaşma kurumuna yönlendirildiği belirtilmiştir (Kartal, 2008, s. 37).

Vergi afları veya yapılandırma yasaları, yasama organı tarafından çıkarılarak belirli süreliğine uygulanmaktadır. Uzlaşma kurumu ise yasada var olan usul ve esaslar çerçevesinde her zaman yürütülebilmektedir. Her ikisinde de yükümlünün başvurusu esastır. Ancak, vergi aflarında, yasada belirlenen koşullarda ve yasal oran üzerinden vergi ile cezaların bir kısmı terkin edilerek ödenecek nihai tutar belirlenirken; uzlaşmada, idare ile yükümlünün karşılıklı görüşmesi ve birbirlerini ikna yoluyla etkileme çabası içerisinde yürütülen süreçte, ödenmesi gereken miktar belirlenmektedir.

#### **1.4.5. Arabuluculuktan (Mediation) Ayırt Edilmesi**

Arabuluculuk, aralarında uyuşmazlık bulunan tarafların karşılıklı müzakerelerde bulunmaları amacıyla bir araya getirilmesi, birbirlerini anlamalarını sağlayarak kendi çözümlerini kendilerinin üretmeleri için aralarındaki iletişimi kolaylaştıran, bağımsız, tarafsız ve objektif konumdaki üçüncü bir kişinin katkısı ya da katılımıyla gönüllülük esasıyla yürütülen bir usuldür. Arabulucu, uyuşmazlığın konusu hakkında karar verme

---

<sup>20</sup> 27/02/2008 tarih ve 26800 sayılı RG’de yayımlanmıştır.

yetkisine sahip olmadığı gibi, taraflara herhangi bir çözüm önerisinde bulunmaz. Onun görevi, tarafların arasında iletişimi sağlayarak sürecin işlerlik kazanmasına ve sürdürülebilirliğine katkı sağlamaktır. Taraflara, anlaşmaları için rahat ve özgür bir irade ortamı oluşturmak suretiyle çözüm bulmalarına yardımcı olur. (Tanrıver, 2006, s. 165).

Arabuluculuk sürecinin sağlıklı şekilde işlemesi için, ön koşul niteliğinde olan tarafsızlık, bağımsızlık ve objektifliğin arabulucu tarafından korunması, uyuşmazlığın tarafları arasında eşitlik ve güvenin sağlanması ve gerekli iletişim kanalları kullanılarak anlaşmazlık önündeki engellerin kaldırılması gereklidir (Erdem, 2012, s. 61).

Arabuluculuk görevini yürüten üçüncü kişi, taraflara çözüm önerilerinde bulunulması ve bunların kabul edilmesi için tarafların ikna edilmesinde daha aktif bir durumdadır. Bu nedenle, arabuluculuk, bir çözüm önerisinde bulunmak suretiyle uyuşmazlığı bitirmeyi amaçlayan bir arabulucunun atanmasını öngörmektedir. Arabulucu sıfatını haiz üçüncü kişi, taraflarca kabul edilebilecek bir çözüm şeklini önermekle birlikte, tavsiyesi taraflar açısından bağlayıcı değildir (Odyakmaz vd., 2018, s. 33).

Arabulucunun taraflar arasında aktif bir konum izlemesi ve üçüncü kişi statüsünde yer alınmasına rağmen, uzlaşma kurumunda taraflar doğrudan kendi iradeleriyle bir araya gelmekte ve karşılıklı olarak görüşerek anlaşmaya varmaktadır. Üçüncü bir kişiye ihtiyaç yoktur. Arabulucu tayini yargılama sürecinde hâkim tarafından yapılmakta iken; vergi hukukunda, yükümlüler tarafından uzlaşma talebinde bulunmaktadır. Uzlaşma görüşmelerinin başlamasıyla birlikte, karşılıklı pazarlık ve hoşgörü çerçevesinde, taraflar dışında bir iradenin varlığı aranmaksızın uyuşmazlık giderilmeye çalışılır.

Diğer taraftan, arabulucunun önerisinin tarafları bağlamaması ile uzlaşma kurumunda her iki tarafın da kabul görmeyen karşılıklı teklifleri bağlayıcı olmadığından, her iki uygulama için tekliflerin bağlayıcı olmadığı düşünülebilir. Ancak, uzlaşma kurumunda anlaşmaya varılması üzerine imzalanan tutanak bağlayıcı niteliktedir.

#### **1.4.6. Tahkimden (Arbitration) Ayırt Edilmesi**

Tahkim, karar vermek suretiyle uyuşmazlığı çözme sorumluluğunda olan, özel olarak atanan, kendilerine “hakem” denilen bir veya birkaç kişiden oluşan, devletin faaliyetinin dışında kalan bir yargılama usulüdür (Odyakmaz vd., 2018, s. 38).

Tahkim, aralarında çekişme olan tarafların uyuşmazlığının çözümü için, tarafların ve uyuşmazlığın dışındaki tarafsız bir üçüncü kişinin kararıyla uyuşmazlığın giderilmesi amacı taşıyan ve gönüllü olarak başvurulmuş bir usuldür (Ekmekçi vd., 2018, s. 4).

Taraflar uyuşmazlığın çözümü için, bilgi ve deneyimli olan, kendileri tarafından seçilen hakeme başvurulması için öncelikle aralarında sözleşme yaparlar. Tahkim sürecinde, hakemin taraflara tavsiyelerinin yanı sıra, doğrudan uyuşmazlığı bitirecek bir sonuca ulaşması beklenir. Süreç boyunca, yargılamaya benzer nitelikte bir usul izlenir. Taraflarca delil sunma, tanık dinlenilmesini isteme, bilirkişi talebi vb. istenebilir. (Erdem, 2012, s. 63).

Tahkim sözleşmesi, tarafların aralarındaki hukuki ilişkiden kaynaklanarak doğmuş veya doğabilecek uyuşmazlıkların tümünün veya bazılarının tahkim yoluyla çözülmesi amacıyla yapılmaktadır (Aldemir & Aldemir, 2018, s. 879). Buna göre, tahkim anlaşmasının, tahkime ilişkin olarak uygulanacak esasları içerdiği söylenebilir.

Tahkimdeki amaç; taraflar açısından ortak paydayı araştırmak, karşılıklı menfaatler çerçevesinde aralarındaki sorunların daha açık bir şekilde ortaya konulmasını sağlayarak her iki tarafın da kabul edebileceği nihai bir çözüme ulaşmaktır (Akıncı, 102). Görüşmelerde tarafların esaslı menfaatleri belirlenir ve adeta, taraflara sonunda “evet” diyebileceği sonuçlara ulaşılmasını sağlayan bir sorun çözücü yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır. Hakem tarafından tahkim sonucunda verilen kararlar kesin nitelik taşır ve tarafları bağlar (Özbay, 2006, s. 473).

Vergi uyuşmazlıkları açısından uygulanabilecek tahkimin, uyuşmazlığın çözümü için elverişli olduğunu belirten görüşler bulunmaktadır. Bu görüşü savunanlara göre, hakem tarafsız bir üçüncü kişi olduğundan objektif karar verilebilmesi, sürecin gizlilik içermesi ve ivedi olması, parasal maliyetinin düşük olması ve yargılama faaliyetine oranla daha az bürokrasi içermesi yönleriyle ilgi çektiği belirtilmektedir. (McDonough, 1993, s. 41).

Tahkim, daha çok uluslararası sorunlardan kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümünde etkin biçimde kullanılmaktadır. İç hukuk düzeninde ise, ticari ilişkiler, tüketici, spor, sigorta ve imtiyaz sözleşmeleri nedeniyle doğan bazı uyuşmazlıkların çözümünde yerini alır (Erdem, 2012, s. 63).

Tahkim yargısal çözüm dışında bir usul olması yönünden uzlaşma kurumuna benzetilebilir. Ancak, tahkimde, hakem adı verilen üçüncü bir tarafın bulunması, hakemin

kararı ile uyuşmazlığın sona erdirilmesi hususları uzlaşma kurumundan farklı olduğunu ortaya koyar. Diğer taraftan, tahkim bir yargısal faaliyet olarak kabul edilirken; uzlaşma kurumu, yargı dışında yer alan ve idarenin faaliyeti içerisinde uygulanan idari bir çözüm yolu olarak karşımıza çıkmaktadır.

#### **1.4.7. Müzakereden Ayırt Edilmesi**

Müzakere, kelime anlamı olarak “birkaç konuyla ilgili görüşme, fikir alışverişinde bulunma ve olaşma” anlamlarına gelmektedir<sup>21</sup>. Hukuk dilinde ise, bir konu hakkında karar vermeden önce, karar verecek kişiler arasında görüşlerin ortaya konulması, tarafların ilişkilerinde ortak çıkarlarını ilgilendiren konularda ortaya çıkan uyuşmazlıkların doğrudan karşılıklı ya da üçüncü kişilerin yardımı aracılığıyla görüşülerek ve iletişim yoluyla çözüm usulü olarak tanımlanır (Türk Hukuk Lügati, 1944, s. 540).

Başka bir anlatımla, belirli bir konuda anlaşmaya ulaşılması için gereken koşul ve şartları tartışmak (COLİNS, 199); değerlendirmeye açık olarak kabul ya da ret imkânı bulunan alternatif çözüm önerilerini de bulunmaktır (Blackwell, 334)’den aktaran (Erdem, 2012, s. 54).

Müzakerede, üçüncü kişinin katılımına ihtiyaç duyulmamaktadır. Bu nedenle, taraflar arasındaki özel bir anlaşmazlığın gerçek bir uyuşmazlığa dönüşmesini engelleyen bir yol, olarak tanımlamak da mümkündür (Özbay, 2006, s. 471).

Müzakere, menfaatleri arasında çatışma olan kişilerin çözüme ulaşabilmek için doğrudan birbirleri ile iletişime geçtikleri, bir yönüyle menfaatlerin dengelendiği pazarlığa dayalı bir usuldür. Bunun yanında müzakerelerin başlatılması zor veya müzakereler başlamakla birlikte taraflar kendi kendilerine bir çözüme varamayacaklarını anarlarsa o zaman üçüncü kişinin müzakerede kolaylaştırıcı rol aldığı arabuluculuk devreye girebilir. Arabuluculuk, üçüncü bir kişinin süreçte yer aldığı, kolaylaştırılmış ve geliştirilmiş bir

---

<sup>21</sup> Türk Dil Kurumu Sözlüğü. <https://sozluk.gov.tr/> (ET:08/09/2022)

müzakere olarak karşımıza çıkar. Her ikisinde de karar verme yetkisi tarafların idaresinde kalmaktadır (Ekmekçi vd., 2018, s. 4).

Müzakerede bulunmak, iki veya daha çok kişi arasındaki ihtilaf yaşanan bir konuda bir anlaşma sağlanması ve çekişmenin kesin bir sonuca bağlanması için taraflar arasında yürütülen diyalog ve görüşme alışverişine yönelik kurulan ilişkiler bütünüdür. Bu ilişkilerin yürütülmesi tamamen tarafların rızasına ve gönüllü katılımına dayanmakta olup, eşitlik prensibine dayalı süreçte hem müzakere sürecinin kendisi hem de süreçle bağlı olarak ihtilaf konusunda ulaşılmaya hedeflenen sonuçlar üzerinde iki tarafın da söz hakkı ve vazgeçme imkânı bulunmaktadır (Erdem, 2007, s. 55).

Müzakere, alternatif uyuşmazlık çözüm yollarının temelini oluşturan müşterek bir yöntemdir. Genel olarak tarafların ihtiyaçlarını karşılayacak müşterek bir karar verme amacına yönelmiş taraflar arası iletişimi ifade eder. Uyuşmazlık temelinde tarafların arasındaki çelişkidene kaynaklanan, görüş, beklenti ve menfaat aykırılığının sona erdirilmesinde çözüm odaklı olarak yürüttükleri stratejik iletişim ve görüş alışverişidir. Temel amaç ihtilaf ve çekişmenin barışçıl bir yolla karşılıklı iletişime dayalı olarak çözüme kavuşturulmasıdır. Menfaatleri arasında çatışma olan tarafların tahkim ya da dava yoluna başvurmadan önce, bu sorunu kesin yolla giderebilecekleri ortak bir karar verme sürecine girmeleri amaçlanır (Özbek, 63)'den aktaran (Erdem, 2007, s. 56)

### **1.5. Uzlaşmada İdarenin Takdir Yetkisi**

İdarenin faaliyetlerini düzenleyen hukuk kuralları, bunların bütün detaylarını tanzim edemez. Çünkü, söz konusu düzenlemeler, sayısız ve çok çeşitli ihtiyaçlara muhtelif faaliyetlerle cevap vermek mecburiyetindedir. İdareye bazı durumlarda, tasarrufun sebebi veya mevzusu ya da icraya konulacak yer ve zamanını belirleyebilme noktasında bir serbesti, takdir gücü ve salahiyeti tanınabilir. Bazı durumlar için yasal hüküm konulmayarak idareye bırakılmış olan bu alan, takdir salahiyetinin alanı ve idare böyle hallerde çeşitli ihtimallerden veya seçeneklerden birini tercih ederken, kanunun sessiz kaldığı noktalarda idarenin kanaat ve düşüncelerine göre hareket edilir. İdareye tanınan takdir yetkisinin gerekliliğinde görüş birliği bulunmaktadır (Onar, 1952, s. 299).

Hauriou tarafından, takdir yetkisinin sübjektif yönüne dikkat çekilmektedir. Hukuk kurallarıyla çizilen sınırlar dâhilinde, somut olaya uygulama yapılabilmesi için idareye hareket serbestisi tanındığı ifade edilmektedir (Onar, 1952, s. 308).

Vergi hukukunda, yasadaki koşulların gerçekleşmesine bağlı olarak vergi alındığından, vergi tarhı açısından idarenin takdir yetkisinin varlığından söz edilemez. Buna göre, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle birlikte yasal olarak ortaya çıkan ve tarh işlemiyle tespit edilen vergi alınması gerekir. Bu düşünceden hareketle, uzlaşma yoluyla vergiden idarece vazgeçilmesinin, verginin yasallığı ilkesine aykırılık oluşturduğuna ilişkin görüşler mevcuttur (Öncel vd., 2020, s. 177).

Uzlaşmaya başvurma sebepleri açısından bakıldığında, yükümlüler tarafından vergi kanunlarına yeterince nüfuz edilemediği ileri sürülerek uzlaşmaya başvurulması halinde, idarenin bu konuda takdir yetkisi söz konusudur. Buna göre, olayın özelliklerine ve yükümlünün durumunun gereklerine göre takdir edilerek, uzlaşmaya başvuru için yasal koşulun oluşup oluşmadığının değerlendirilmesi gerekir (Üstün, 2007, s. 258).

Uzlaşma yapılırken uygulanacak olan takdir yetkisi bağlamında, uzlaşma görüşmelerinde uygulanacak indirim oran veya miktarı bakımından ya da tamamen ortadan kaldırılması açısından, yasal olarak uzlaşma komisyonlarına herhangi bir sınırlama getirilmemiştir. Ancak burada, idarenin takdir yetkisinin kullanılması tek taraflı bir şekilde alınacak karara bağlı olmayıp, idare ile yükümlü arasında anlaşma sağlanması koşuluna bağlıdır. Bu nedenle, takdir yetkisinin kullanılması bakımından uzlaşma kurumu, vergi hukuku alanında “sui generis” bir özellik taşır (Gerçek, 2006, s. 132).

Uzlaşmaya ilişkin usul ve esasların belirlenmesine yönelik, ilgili Bakanlığa yasada verilen yönetmelikle düzenleme yapma yetkisi, ayrıntıya ilişkin takdir yetkisi olarak yorumlanmaktadır (Üstün, 2007, s. 259).

Uzlaşmanın amacı dikkate alınarak, mevzuat hükümlerinde uzlaşmanın uygulanması için bilinçli bir şekilde herhangi bir alt sınır belirlenmemiştir. Aksi durumda, uzlaşma komisyonuna yasal olarak mutlak bir takdir alanı verildiği düşüncesiyle, söz konusu alt sınıra inilmesinin zorunlu olduğu algısı oluşacağından, idare ve uzlaşma kurumunun etkinliğinin ortadan kalkmasına sebep olacaktır. Oysa, mevcut düzen içerisinde, vergi ve cezaların gerekçesiz olarak sıfırlanmasının makul kabul edilmemesi nedeniyle, doğrudan ekonomik ve mali yönden sıfırlanmasından söz edilemez. Diğer taraftan, verginin

ekonomik yaklaşım ilkesi değerlendirilmesi için yapılan yorumlar uzlaşma açısından da geçerli ve bağlayıcıdır. Bu nedenle, uzlaşma, sadece vergi kanunlarının doğru işletilmesini sağlayacak bir yöntem olup, vergi kanunlarının uygulanmasının önüne geçmemelidir (Gerçek, 2006, s. 132).

Uzlaşmanın uygulanması için idareye sınırsız bir yetki verilmesi halinde, yükümlülerin üzerindeki vergi yükünün eşit ve adil dağılımı zedelenir. Bu, aynı zamanda, vergisel ödevlerin zamanında yerine getirilmesine yönelik vergiye uyumun zedelenmesine neden olabilir. Uzlaşma sonucunda, idarenin vergi ve cezalardan tamamen vazgeçebilmesi halinde, vergi ödevinin kutsallığına olan inancın sarsılmasına neden olacağı, bunun da kamu vicdanına zarar vereceği aşikârdır. Söz konusu olumsuz durumun engellenmesi amacıyla, kanun koyucu tarafından uzlaşma kurumunun işleyişi bizzat öngörülmüş ya da kanunda detaylandırılmayacak durumlar açısından saptanması idareye bırakılan şekil ve esaslar belirlenmiştir (Candan, 2006, s. 261).

2000’li yıllardan itibaren<sup>22</sup>, uzlaşma komisyonları tarafından rutin olarak, yükümlünün durumu gözetilmeksizin vergiden indirim yapıldığını belirten bir görüşte, uzlaşmada vergiden indirimin ancak çok özel durumlarda olması gerektiği ifade edilmiştir. Olaya özgü durumlarda objektif ölçüler esas alınarak, gerektiğinde ve gereken tutarda vergiden indirim yapılmasının, uzlaşmanın temel mantığı gereği olduğu ve vergiden indirim yapılan durumlarda gerekçesinin kayıt alınmasının gerektiği belirtilmiştir (Budak, 2006, s. 17).

Uzlaşma görüşmeleri sonucunda, vergi aslından % 5-10, cezadan %90-95’inin silinmesi halinde, ödenecek tutar toplamı neredeyse vergi aslına tekabül edeceğinden cezanın hiç alınmaması sonucuna ulaşmakla birlikte, cezai yaptırımı olmayan yasalara uygun davranılması beklenemeyecektir (Budak, 2006, s. 18). Bu nedenle, takdir yetkisinin idarece orantılı olarak kullanılması gerekmektedir.

---

<sup>22</sup> Adı geçen eserin yazarı tarafından “*son zamanlarda*” şeklinde ifade edildiğinden, eserin 2006 yılında kaleme alındığı hususu göz önünde bulundurularak aktarılmıştır.

## 1.6. Uzlaşma Hakkında Olumlu ve Olumsuz Eleştiriler

### 1.6.1. Olumlu Eleştiriler

Dünya genelinde, vergi alacağının tahsilatını hızlı bir şekilde sağlamak ve yargı organlarını ağır iş yükünden kurtarmak, yargı giderlerini aşağı bir düzeyde tutmak gibi nedenlerle, vergi uyuşmazlıklarının yargı organı önüne götürülmeden idari kademelerde çözülmesini sağlamak amacıyla bazı uygulamalar vergi sistemlerine alınmıştır. Uzlaşma kurumu, söz konusu çözüm yollarının en başında gelmektedir (Mutluer, 1974, s. 121). Uzlaşmanın uygulamaya alınmasındaki esas amaç, uyuşmazlıkların kolayca giderilerek vergi alacağının hazineye giriş süresinin azaltılmasıdır (Öncel vd., 2020, s. 176).

Vergi uyuşmazlıklarının çözülmesi ve karara bağlanması esasen yargı organlarına ait olmakla birlikte, bu çözüm şekli uzun zaman alabileceği gibi, Devlet ve bireye büyük bir mali yük oluşturmakta ve uyuşmazlıkların çözümünün gecikmesi nedeniyle adaletin tam olarak sağlanması güçleşmektedir. Hatta yükümlüler, maddi hata ve yanılma gibi basit vergi uyuşmazlıkları için dahi vergi mahkemelerine başvurmak zorunda kalabilmektedir (Mutluer, 1974, s. 120). Diğer taraftan, vergi uyuşmazlıklarının fazlalığı ve genellikle çözülmemelerinin nispeten uzun sürmesi dolayısıyla başvuru yollarından beklenen sonuç alınamayabilir (Önen, 2017, s. 282).

Vergi uyuşmazlıklarının, yargı yoluna başvurmaya gerek kalmadan, tarafların istek ve iradelerine uygun şekilde ve uzlaşma yoluyla kesin olarak sona erdirildiği göz önünde bulundurularak, vergilendirme konusunda ulaşılması beklenen toplumsal yararın zamanında sağladığı ve idari yargı üzerindeki iş yükünün azalmasına yardımcı olduğu söylenebilir (Candan, 2006, s. 260).

Vergi uyuşmazlıklarının yaklaşık % 90'ı uzlaşma yoluyla çözülmektedir (Kızılot & Taş, 2013, s. 147). Uzlaşmanın ihtilafların çözümüne olan bu etkisi, yargı sürecini önceleyen ve bir anlamda yargı işlevini idari aşamada üstlenen bir fonksiyon olarak nitelendirilmektedir (Erdem, 2012, s. 389).

Uzlaşma sırasında, kanunen alınması gereken vergi ya da cezanın belli bir kısmından idarece vazgeçilmesinin bir bedeli olarak, alacağın kısa yoldan tahsil edilebilmesi imkânı bulunmaktadır (Arslan, 2016, s. 342).

Uzlaşmanın sağlanmaması dahi, uzlaşma görüşmelerinde yükümlülerin konu hakkında birçok bilgiyi edinmelerini sağlayarak aynı hatalara bir kez daha düşmelerini önlemekte ve görüş ayrılıklarının yüz yüze tartışılması nedeniyle taraflar arasında karşılıklı güvenin artması sonucu yükümlünün psikolojisini olumlu yönde etkilediği ifade edilmektedir. Diğer taraftan, idare uyuşmazlık dosyası için gerekli bilgileri toplama olanağına kavuşarak, uyuşmazlık dosyasını istenilen bir şekilde yargı organlarına gönderebilmektedir (Baysal, 1956, s. 74)'den aktaran (Mutluer, 1974, s. 122)

Uzlaşma kurumu, anlaşmazlıkların taraflar arasında henüz uyuşmazlık konusu yapılmadan, talepte bulunanın isteğine ve iradesine göre çözümünü sağlamaktadır. Ayrıca, yargı mercilerinin gereksiz başvurularla karşı karşıya kalmalarını ve iş yükünü önlemeye yönelik amacı da bulunmaktadır. Uzlaşmada, yükümlünün anlaşmazlığı yargı organına taşıyıp yargısal bir uyuşmazlık haline getirmesi yerine, idareyle anlaşarak anlaşmazlığa son verilmesini, bunun sonucunda daha ivedi ve kısa yoldan tahsilini sağlar. Bu sayede, kamu alacağı zaman içinde değer kaybetmeden hazineye intikal etmektedir (Karakoç, 2019, s. 574). Bu değerlendirmeler ele alındığında, uzlaşma kurumu sayesinde, muhtemel bir Olivera-Tanzi etkisinin<sup>23</sup> giderilmeye çalışıldığını veya engellendiğini söylemek mümkündür.

Anayasal vergilendirme ilkeleri dikkate alındığında, uzlaşma, vergilendirme çerçevesinde yükümlüye yargı yolunu kullanmaması karşılığında verilen bir ödün ya da pazarlık aracı olmaktan ziyade, idari aşamada yükümlünün de katılımı sağlanarak vergilendirme işlemlerinin hukuka uygunluğunun denetiminin yapılmasına katkıda bulunur. Bu kapsamda, idari işlemlere yükümlünün de katılımı sağlanarak en doğru şekilde işlem tesis etme çabasının aracı olarak görülmektedir. Bu çözüm teşebbüsünün başarıya ulaşması, ihtilaf konusu vergilendirme işleminin hukuka uygunluğunun, işlemin muhatabının da katılımıyla idari aşamada gözden geçirilerek uyuşmazlık konusu olay üzerinde yükümlü ile sağlanan görüş birliği kapsamında konunun yargıya intikalini

---

<sup>23</sup> Olivera-Tanzi etkisi: Konjonktürün enflasyonist dönemlerinde vergi tarh ve tahsili arasındaki sürede bir gecikme (lag) dolayısıyla devletin reel vergi gelirinde bir azalmanın ortaya çıkmasına verilen isimdir. Olivera-Tanzi etkisi, gecikmeli olarak tahsil edilen vergilerin enflasyon nedeniyle reel olarak azalacağını ifade etmektedir. Julio Olivera ve Vito Tanzi'nin birbirlerinden bağımsız yürüttükleri çalışmalarına atfen vergi terminolojisine girmiştir (Aktan, 2020, s. 473).

önlemektedir. Bu yapısı ile uzlaşma, uzun bir sürece yayılı olarak gelişen vergilendirme ilişkisini müzakere ve diyalog yöntemiyle, mali güce en doğru şekilde ulaşmayı sağlamak açısından, vergi ve cezaya muhatap olan yükümlünün itiraz, görüş ve açıklamalarını ileri sürmesi çerçevesinde, idarenin idari işlemini gözden geçirme süreci olarak nitelendirilmektedir (Erdem, 2012, s. 388).

Gümrük vergilerinde uzlaşmanın yükümlü açısından, yargıya başvurusu ve davanın aleyhine sonuçlanması halinde katlanması muhtemel faiz külfeti üzerinden daha yüksek miktarları ödemek zorunda kalacağı için, uzlaşma yaparak düşük tutar ödemek yoluyla dava takip külfetinden de kurtulmasının mümkün olduğu belirtilmektedir (Yağan, 2011, s. 105).

### **1.6.2. Olumsuz Eleştiriler**

Kamusal yükümlülüklerin vergi yükümlülükleri arasında eşit bir şekilde dağıtılması aracı olarak vergi, devletin demokratiklik seviyesi, eşitlik ve hakkaniyet açısından önemli ölçütler arasındadır. (Türk, 1999, s. 104).

Vergi kanunları açısından aynı durumda olan iki yükümlüden biri açısından uzlaşmanın gerçekleşmesi ve diğerinin başvurmaması halinde, ödenen vergi miktarları farklılık gösterecektir. Bu durumda, vergide uzlaşma nedeniyle, anayasal eşitlik ilkesinin zarar gördüğü söylenebilir. Aynı durumdaki iki yükümlüden, her ikisinin uzlaşmaya başvurusu halinde de eşitlik ilkesinin zarar görmesi muhtemeldir (Öncel vd., 2020, s. 177). Bunun olası neticelerinden biri de, aynı durumdaki yükümlüler tarafından farklı tutarda vergi miktarları ödendiğinden, mali güce göre vergilendirme ilkesinin zedelenmesidir (Karakoç, 2019, s. 574).

Diğer taraftan, uzlaşma başvuruları alınan farklı yükümlüler açısından, benzer konularda bölge müdürlüklerinde kurulan uzlaşma komisyonları ile merkezi uzlaşma komisyonların kararlarının yeknesaklığının sağlanması gerekir. Bu gibi durumlarda, benzer konularda uygulanan farklı uzlaşma oran ve miktarları, uzlaşma kurumuna duyulan güveni sarsabilir. Bu nedenle, ilgili birimlerce uygulamanın titizlikle yapılıp yapılmadığının denetlenmesi gerekir (Kılıç, 2022, s. 377).

Vergisini zamanında ödeyen ile ödeyeceği vergiyi pazarlıkla belirleyerek kendisinin razı olduğunu ödeyen arasında eşitlik ilkesi ihlal edildiğinden, vergisini düzenli ödeyen

açısından da adaletsizlik oluşturur. Bunun sonucunda, vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyenlere sağlanan memnuniyet, ileride vergi kaçırmayı teşvik edici hale getirebilir. (Budak, 2006, s. 17).

İdari sözleşme olarak tanımlanan bir görüşe göre, uzlaşma kurumunda, idarece vergi aslı ile cezadan feragat edilmesinin, vergi suç ve cezalarının niteliği açısından da eleştirilmesine yol açmaktadır. Bu görüşte, gerçek anlamda bir suç ve cezanın, anayasal kurallar çerçevesinde, yetkili makamlar tarafından affedilebilmesinin gerektiği; ayrıca, uzlaşma yoluyla idarenin takdir yetkisi kapsamında cezadan vazgeçilmesi durumunun, teorik açıdan ceza hukuku bağlamında ihlal ve yaptırım niteliği taşımadığı, vergi suç ve cezalarının idari kabahat niteliğinde olduğu görüşüne ağırlık kazandırdığı belirtilmektedir. (Öncel vd., 2020; 177)

Vergilerin yasallığı ilkesine aykırılığı dile getiren bir başka bir görüşte ise; uzlaşma yoluyla idare tarafından vergi ya da ceza alacağından feragat edilmesinin, vergilerin kanuniliği ilkesine farklı bir açıdan da aykırılık teşkil ettiği belirtilmektedir. Gerçekten, vergi hukuku alanında idare bağlı yetki ile donatılmış olup, kanuna göre doğmuş bulunan herhangi bir vergi alacağından vazgeçilmesi mümkün değildir. Diğer bir ifadeyle, vergi konusunda idareye takdir yetkisi tanınmamıştır. Uzlaşma kurumunun, kanun ile sağlanmasına rağmen, bu durumun anılan teorik tartışmayı geçersiz kılmayacağı belirtilmektedir (Karakoç, 2019, s. 575).

Vergi cezalarının belirlenmesi ve uygulanacak yaptırımların belirlenmesi açısından bağlı yetki çerçevesinde uygulanan vergilendirme işlemlerinde, Anayasal ve yasal olarak idareye tanınmış bir ceza tayini yetkisi bulunmamaktadır. Nitekim, vergi ilişkisinin amacı ve niteliği gözetilerek vergi alacağına öncelik tanınan durumlarda vergi cezalarından vazgeçilmesi kanunla öngörülmüş müesseselere dayandırılmıştır. Bu gibi durumlar, yasa koyucunun Anayasal çerçevede takdiri ile mümkündür. Uzlaşma kurumu açısından değerlendirildiğinde, her ne kadar kanun ile buna cevaz verilmiş olsa da, vergi cezalarının idarenin takdirine bağlı olarak hukuka uygunluk gereklilikleri dışında vergi alacağının tahsili amacıyla eksiltilmesi ya da ortadan kaldırılması hukuki bir dayanaktan yoksundur. Kesilecek cezanın yaptırımını gerektiren eylemlerin varlığı karşısında sadece vergilerin tahakkukunu sağlamak amacıyla bir pazarlık aracı olarak görülerek kendisine ceza kesilecek olanla idarenin birlikte anlaşması şeklinde belirlenmesi, Anayasa’da ifade

edilen vergilerin yasallığı ilkesine aykırıdır. Bu noktada, uzlaşma kapsamında, cezanın kesilmesine neden olan fiilin varlığı veya fiilin doğru şekilde tespiti ya da ceza kesme işleminin hukuki unsurlarının sıhhatli olup olmadığı konuları üzerinde müzakere edilebilir. Buna göre, idarenin ceza muhatabı ile uzlaşma kapsamında hukuka uygunluğunu gözden geçirdiği işlemi üzerindeki ihtilaf konuları çözümlenerek gerekli ceza sorunsuz şekilde uygulanabilir (Erdem, 2012, s. 391).

### **1.7. Uzlaşma Görüşlerinde Uygulanması Gereken Kriterler**

Mevzuatta, uzlaşılacak vergi ve cezaların oranı ile miktarlarının belirlenmesinde dikkate alınması gereken veya uzlaşma sırasında idarece uygulanacak kriterlere ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır (Kılıç, 2022, s. 376). Ayrıca, VUK'a bağlı vergiler açısından da yapılacak uzlaşma görüşmelerinde idarece uyulması gereken herhangi bir kriter düzenlenmemiştir.

Genel olarak, yükümlünün uzlaşma başvurusunda bulunması iyiniyet göstergesi olarak dikkate alınmalıdır. Diğer taraftan, sürecin yönetilmesinde aşağıdaki kriterlerin uygulanması mümkündür (Kılıç, 2022, s. 376):

- i. Yükümlünün vergi ve cezaya sebebiyet veren konudaki kusur derecesi,
- ii. Daha önce idareyle benzer konularda cezalı duruma düşüp düşmediği,
- iii. Vergi veya cezaya yola açan olayda, idarenin herhangi bir hata veya kusurunun bulunup bulunmadığı,
- iv. Konunun uzlaşma ile sonuçlanmaması halinde idari yargıya başvurulması nedeniyle yapılacak masraflar, zaman kaybı ve davanın olası sonuçlarının öngörülebilmesi.

Ayrıca, verginin konusunun net olmaması, içinde bulunulan konjonktür itibarıyla ilgili sektörün zor durumda bulunması, vergi farkını oluşturan hususların tartışmalı olması, olayda idare ile yargı arasında görüş farklılığının olması gibi durumların, uzlaşma kapsamında vergi indirimi yapılırken göz önünde bulundurulması gerekir (Budak, 2006, s. 17).

Bu başlıkta belirtilen hususlar, uzlaşmanın getiriliş amacına oldukça uygun olup, dikkate alınması halinde yararlı olacağı kanaatindeyiz. Örneğin, uzlaşma konusu vergi açısından idare ile yargının görüşünün farklı veya tartışmalı olması halinde, yükümlünün dava

yoluna başvurusu kendisi açısından makul görülebilir. Buna rağmen, pragmatik bir şekilde hareket edip, kendisi açısından uzlaşmanın daha uygun olduğunu düşünen ve yargı organlarına başvurmak yerine uzlaşmadan faydalanarak üzerindeki borcu kendi nezdinde kabul edilebilir dereceye indirmek suretiyle sonuçlandırmak isteyen bir yükümlü açısından, idarenin uzlaşma görüşmelerinde daha olumlu tavır sergilemesi gerekir.

Uzlaşma konusunda idareler arasında eş güdümün sağlanması, bilgilerin sağlıklı bir şekilde paylaşılması ve adil vergilendirmenin sağlanması amacıyla “uzlaşma bilgi bankası” oluşturularak komisyonların kullanımına sunulması yerinde olacaktır. Ayrıca, uzlaşma komisyonlarında görev alacak personelin eğitimi, gerekirse 50 yılı aşkın süredir uygulamasını yapan HMB bünyesindeki işlemlerin yerinde görülmesi amacıyla iş birliği protokollerinin yapılmasının ve uygulama örneklerinin gözlemlenmesinin başarıyı artıracığı ifade edilmektedir (Yağan, 2011, s. 110).

Uzlaşma görüşmelerine, yükümlünün yanında meslek mensuplarının katılabilmesi, üçüncü bir kişi olarak gözlemci statüsünde bulunması amacıyla uygulamaya konulmuştur. Ancak, bunun yasa tasarısı halindeyken yapılan değerlendirmelerde, uzlaşmaları daha güç hale getireceği ve vergi mahremiyetini ihlal edeceğini belirten görüşler de ileri sürülmüştür (Yücel, 1998, s. 59). Meslek mensuplarının, uzlaşma komisyon toplantısına sadece görüş bildirmek üzere katılmaları gerektiğine ilişkin de görüşler bulunmaktadır (Serim, 2006, s. 99).

Diğer taraftan, Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesinin 2003/16 sayılı tavsiye kararında, idarenin kararları icra edilirken özel kişilerin hak ve menfaatlerinin göz önünde bulundurularak, idare hukuku içerisinde etkin icrasının sağlanması amacıyla hareket edilmesi gerektiği belirtilmektedir (Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi, 2003).

## **İKİNCİ BÖLÜM: GÜMRÜK İŞLEMLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ**

### **2.1. Tarihsel Gelişim**

#### **2.1.1. Uluslararası Alandaki Gelişim**

Gümrük vergisi, geçmişte “gümrük resmi” ve “baş vergisi” olarak adlandırılmıştır. Tarihsel gelişimi bakımından üç evrede incelenir. Birinci evrede, “ilkel korumacılık”, ilk ve orta çağları; ikinci evrede, “gelir sağlama”, 16. ve 19. yüzyılları; üçüncü evrede, “global korumacılık”, 20. ve 21. yüzyılları kapsar (Saygılıoğlu & Akçin, 2015, s. 229).”

Gümrük vergilerinin dünyadaki tarihsel gelişimi incelendiğinde, ilk çağ medeniyetleri olan Eski Mısır, Hint, Çin, Roma ve Yunan medeniyetlerindeki uygulamalar hakkında yeterli veri bulunamamıştır (Saygılıoğlu & Akçin, 2015, s. 230).

Roma İmparatorluğunda, gümrük vergisinin ilk şekli olarak kabul edilen ikili bir sistem uygulanmıştır. Romalılar limana giren, çıkan eşyalar ile limandan geçen eşyaları birbirinden ayırmıştır. Limana giren ve limandan çıkan mallardan “liman resmi”, limandan geçen mallardan ise “geçiş resmi” adı altında vergi alınmıştır (Saygılıoğlu & Akçin, 2015, s. 230).

Orta çağda, yerli ürünlerin vergilendirilerek, yurtdışına çıkışlarının önlenmeye çalışıldığı görülmektedir. Merkantilistler, hammadde ihracını yasaklayıp, ürünlerin işlendikten sonra ihraç edilmesini teşvik etmişlerdir. Ürünlerin ithalini ağır şekilde vergilendirmiş, bazı dönemlerde tamamen engellemişlerdir. Bu dönemde, feodalitenin son bulması ve merkezi devletlerin kurulması ile gümrük vergileri; ağırlık, oran, adet gibi belirli tarifelere göre tahsil edilmeye başlanmıştır. Uluslararası ticaretin gelişmesi ile, mali amaçlarla karşılıklı ticaret anlaşmaları yapılmış, ilerleyen dönemlerde bir takım iktisadi amaçlarla da uygulanmıştır (Saygılıoğlu & Akçin, 2015, s. 230).

#### **2.1.2. Türkiye’deki Gelişim**

Türk tarihinde, devletin sınırlarına giren ve çıkan mallardan “gümrük vergisi”, ticaret yollarının korunmasından “koruma vergisi”, köprü ve geçit gibi yerlerden mal geçişlerinde ise “geçiş vergisi” adı altında gümrük vergileri alınmaktaydı (Saygılıoğlu & Akçin, 2015, s. 231).

Osmanlı Devleti’nde, ilk çıkarılan gümrük vergisinin adı “bazar rüsumu”dur. Daha sonra, iç ve dış ticaret geliştikçe vergilerin sayısında artış görülmüş; dahili gümrük vergileri ve harici gümrük vergileri olarak alınmıştır. Dahili gümrük vergileri, malların, devlet sınırları içerisinde bir iskeleden diğerine veya bir yerden başka bir yere kara yoluyla gönderilmesi durumunda “masdariye” veya “sarfiyat” gibi adlarla alınmıştır. Deniz kıyısında bulunan gümrüklere “sahil gümrükleri”, sınır boyunda kurulu olanlarına “hudut gümrükleri” ve orta yerde bulunanlarına da “kara gümrükleri” adı verilmiştir. Harici gümrük vergileri: iç pazarda satılmak üzere yabancı ülkelere ithal edilen mallar üzerinden alınan “amediyeye” adındaki ithalat vergisi; ülkede üretilen malların yabancı ülkelere satışından alınan “reftiye” adındaki ihracat vergisi; yabancı ülkelere gelen eşyaların ülke topraklarından transit geçirilip başka bir ülkeye gönderilmesi halinde alınan “müruriye” vergisidir (Saygılıoğlu & Akçin, 2015, s. 233).

Cumhuriyet döneminin başlangıç yıllarında, gümrük mevzuatı dağınık ve düzensiz bir uygulama içindeydi. Lozan Anlaşması ile kabul edilen 5 yıllık ara dönemden sonra çıkarılan 01/06/1929 tarih ve 1499 sayılı GK ile mevzuatta bütünlük kazanılmıştır. Mezkûr Kanun ile Türkiye’de ilk kez “Gümrük Umumi Tarifesi Cetveli” yürürlüğe konularak spesifik esasa dayalı bir tarife ile bilinçli ve sistemli korumacılık dönemine geçilmiştir. (Tuncer, 2001, s. 416). Yeni düzenlemeler yapılırken, birçok açıdan uygulandığı gibi mali yapının kurulmasında da önceki devlet yapılanmasından ve uygulamalarından yararlanılmıştır. Bu sistem, toplumsal, ekonomik ve siyasi gelişmelere paralel olarak zamanla değişmiştir. Cumhuriyet dönemine geçişte, hemen yeni bir vergi sistemi oluşturulamadığından, söz konusu değişiklikler yapıncaya kadar Osmanlı’da var olan vergi sistemi devam ettirilmiştir (Gürdal vd., 2016, s. 34).

Cumhuriyet döneminin ilk yıllarında, gümrük idareleri tarafından tahsil edilen vergilerin tamamı “gümrük vergileri” olarak adlandırılmıştır. Bunun yanı sıra, özel kanunlardan kaynaklı olarak, “istihsal vergisi”, “rıhtım resmi”, “damga resmi”, “belediye hissesi” ve “fonlar” ithalatta zaman içerisinde tahsil edilmiştir. İstihsal vergisi, 25/10/1984 tarih ve 3065 sayılı KDV Kanunu<sup>24</sup> ile 01/01/1985 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere

---

<sup>24</sup> 02/11/1984 tarih ve 18563 sayılı RG’de yayımlanmıştır.

kaldırılmış, yerine “ithalde alınan katma değer vergisi” getirilmiştir (Saygılıoğlu & Akçin, 2015, s. 234).

Cumhuriyetin ilk yıllarında uygulanmaya başlanılan spesifik esasa dayalı vergileme, 474 sayılı Kanun<sup>25</sup> ile “Gümrük Giriş Tarife Cetveli” uygulamaya konularak, vergilendirmede değer esasına geçilmiştir. Daha sonraki süreçte, Türkiye ile AB arasında gümrük birliğinin tamamlanması amacıyla 1996 yılında yapılan Gümrük Birliği Anlaşması imzalanmış, uyum çerçevesinde hazırlanan 4458 sayılı GK<sup>26</sup>, 05/02/2000 yılında yürürlüğe girmiştir (Saygılıoğlu & Akçin, 2015, s. 234). Gümrük birliğinin uygulanmasının altındaki amaç; üye devletlerin arasındaki ticarete ilişkin tarife ve kotaların kaldırılması suretiyle, malların yüksek olan fiyatlarının düşmesi beklentisi ile tüketicinin satın alma gücünün artması ve bunlara bağlı olarak devletlerin ticaret kapasitesinin artırılmak istenmesidir (Uyar, 2001, s. 21).

Günümüzde gümrük vergilerinin hesaplanmasında spesifik, advalorem ve karma olmak üzere, üç tip tarife kullanılmakla birlikte, advalorem tarife daha yaygın biçimde uygulanmaktadır (Dölek, 2013, s. 102). Türk Gümrük Tarife Cetveline göre hesaplanan gümrük vergisi, eşyanın isim, tür ve niteliklerine göre sistematik bir şekilde belirlenmiştir. Bu cetvelde, vergi konusu her bir mal için GTİP numarası ve vergi oranı veya miktarı yazmaktadır (Kızılot & Taş, 2013, s. 330).

## **2.2. Gümrük Vergileri**

### **2.2.1. Teorik Çerçeve**

Gümrük işlemleri üzerinden alınan gümrük vergileri en geniş tanımıyla, gümrüğe tabi eşyanın sınırlardan girişi, çıkışı ya da geçişi sırasında, miktarı veya değeri üzerinden alınan vergiler olarak tanımlanmaktadır (Çelik, 1999, s. 17).

Doktrinde gümrük vergileri; “verginin konusunu oluşturan eşyanın ithalat, ihracat ya da transit şeklinde bir ülke sınırından geçişi sırasında miktar veya değer üzerinden alınan vergiler” (Tuncer, 2001, s. 41); “eşyanın, gümrük bölge sınırından içeriye ve dışarıya yer

---

<sup>25</sup> 25/05/1964 tarih ve 11711 sayılı RG’de yayımlanmıştır.

<sup>26</sup> 04/11/1999 tarih ve 23866 sayılı RG’de yayımlanmıştır.

değiştirmesi veya transit geçmesi hallerinde, uluslararası çevrenin öngörü ve gereksinimleri doğrultusunda, uluslararası ve ulusal hukuk çerçevesinde, miktar ve/veya kıymeti üzerinden alınan vergiler” (Derdiyok, 2013, s. 65) şeklinde de tanımlanmıştır.

İlke olarak, Türk vergi kanunları, Türkiye Cumhuriyeti egemenlik alanı içerisinde uygulama alanı bulur. Devletin lkesi üzerindeki egemenliğe dayanan ve mali alandaki simgesi olan vergilendirme yetkisi, vergi yasalarının yerelliği ilkesinin gereğidir. Bu açıdan, gümrük vergileri de yerellik ilkesine bağlıdır (Kaneti, 1986, s. 39)

Verginin nemi ile insan hayatı üzerindeki ekonomik, sosyal ve siyasi etkilerinin bulunması gibi nedenler, herhangi bir politika aracı olarak kullanılırken, vergilerin belirli ilkelere bağlanması zorunlu kılmıştır. Günümüzde, bunların içerisinde vergilerin yasallığı ilkesi, verginin en önemli niteliklerinden biri olarak W. Gerloff ve F. Neumark tarafından sınıflandırılmıştır (Palamut, 1998, s. 52)’den aktaran (z, 2004, s. 76).

Gümrük vergileri, dolaylı vergi olması nedeniyle fiyat mekanizması yoluyla tüketicilere yansıtılabilmektedir. Gümrük vergileri, VUK’a bağlı birçok vergi türünün aksine belirli aralıklarla tekrarlanmayan ve periyodik olmayan bir türdür. Dış ticarete konu olan eşyanın üzerinden, gümrüğe geldiği zaman, tek seferde alınan bir vergidir. Diğer bir ifadeyle, gümrük vergileri, harcama veya işlem vergisi olarak kabul edilmektedir (Derdiyok, 2013, s. 63).

Dolaylı vergilerden olan gümrük vergileri objektif bir vergidir. Başka bir deyişle, gümrük vergileri kişilere değil, verginin konusuna giren eşyaya yönelik uygulanır. Diğer taraftan, objektifliği zedeleyen birtakım istisna ve muafiyetler uygulanabilmektedir. Bunlar, çoğunlukla ekonomik etkili gümrük rejimleri kapsamında düzenlenmiştir. Gümrük vergileri, konusunu oluşturan eşyaya yöneldiği için, eşya verginin teminatı olarak sayılır. Bu açıklamadan hareketle, eşya belirli bir süre içerisinde gümrükten çekilmezse, idarece satışa çıkarılır ve elde edilen gelirden öncelikle gümrük vergisi alınarak kalanı yükümlüye iade edilir (Derdiyok, 2013, s. 63).

Türk gümrük mevzuatı; 4458 sayılı GK, 5607 sayılı KMK<sup>27</sup>, BKK (mülga) ve Cumhurbaşkanı kararları, yönetmelik, tebliğ ve genelgelerden oluşur. Diğer taraftan bu düzenlemeler, 1/95 sayılı Ortaklık Konseyi Kararına uyma zorunluluğu nedeniyle AB Gümrük Kodu'na paralel düzenlemelerdir. Gümrük kuralları, TCGB'ye giren veya çıkan eşya ya da taşıtlara uygulanmaktadır. Taşınmaz mallarda ise gümrük vergisi uygulanamaz (Öner, 2022, s. 342).

Başlangıçta, uluslararası ticarete konu malların ithalat, ihracat ve transit ticaret işlemlerinin tamamı üzerinden alınan gümrük vergisi, günümüzde hemen hemen bütün devletlerde sadece “ithalattan” alınan bir vergiye dönüşmüştür. Bu yapısıyla, ithal malların yurt içinde üretilen mallara nispeten ayrıcalıklı duruma gelmesi engellenmektedir. Bu nedenle, gümrük vergisi, yurt dışında üretilen malların yurt içi tüketimi üzerinden “varış ülkesi” prensibine göre alınan bir tüketim vergisi halini almıştır (Yüce & Çelikkaya, 2016, s. 2).

Literatürde, gümrük vergilerinin özellikleri aşağıdaki şekilde özetlenebilir (Şenyüz vd., 2017, s. 337):

- i. VUK'un kapsamı dışında tutulmuştur,
- ii. Yansıtılması kolaydır,
- iii. Dolaylı bir vergi türüdür,
- iv. Objektif nitelikli bir vergidir,
- v. Eşyanın aynı üzerinden alınır,
- vi. Esas olarak ithalat sırasında alınan bir vergidir,
- vii. Hem mali amaçla hem de ekonomik amaçla (ticaret politikası önlemleri için) uygulanabilmektedir.

---

<sup>27</sup> 31/03/2007 tarih ve 26479 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

### 2.2.2. Kapsam

Gümrük vergileri, ilgili mevzuat uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümünü ifade etmektedir (GK, md., 3/8-a).

İhracat, dünya genelinde teşvik amacıyla vergilerden arındırılmış olarak gerçekleştirilmektedir. İhracatın vergi kapsamına alınması; ancak, savaş, ekonomik bunalım ve doğal tekel niteliği taşıyan bazı ürünlerin yurt dışına gönderilmesi gibi olağanüstü durumlar için geçerli kabul görmektedir. Bu nedenle, 4458 sayılı GK’da ihracat vergilerinde gümrük yükümlülüğünün doğmasına ilişkin hüküm bulunmamakla birlikte; ihraç eşyanın gümrük kapılarından çıkışının, yükümlülüğün doğması olarak tanımlanması mümkündür (Tuncer, 2001, s. 210).

Gümrük vergisi, eşyanın ithali, ihracı ve transit ticaret işlemleri üzerinden alınmaktayken, günümüzde sadece “ithalattan” alınan bir vergi haline gelmiştir. Buna rağmen, GK’nın kapsamına ithalatın yanı sıra, ihracat işlemlerinin de alınmasının nedeni ise, AB mevzuatı ile uyum sağlamaktır. İlerleyen dönemlerde, AB’nin dış ticaret ve tarım politikasını aynen benimsenmesi gerektiğinde, ihracat vergilerinin de yeniden gündeme gelecektir (Yüce & Çelikkaya, 2016, s. 2).

GK’nda 2009 yılında yapılan değişiklikle “gümrük vergileri”ne getirilen iki yeni kavramın “ithalat vergileri” ve “ihracat vergileri” tanımları yeniden yapılmış, dış ticarete yer alan diğer mali yükümlülüklerle ilgili yasallık tartışmaları giderilmeye çalışılmıştır. Dış ticarete uygulanan vergilerin tamamını tek kavram olarak “gümrük vergileri” adı altında toparlayarak, literatürde daha önce olmayan yeni bir tasnife de yer verilmiştir. Bu şekilde, usul ve cezaya yönelik hukuksal karmaşa ile yönetsel belirsizlik çözüme kavuşturulmuştur (Derdiyok, 2013, s. 65).

Gümrük vergilerinin konusunu, TCGB’ye giren menkul mal ya da eşyalar oluşturmaktadır. Burada yer alan, “menkul” ifadesinden kasıt, bir mal ya da eşyanın gümrük vergisine tabi tutulabilmesi için fiilen naklinin mümkün olmasıdır (Yüce & Çelikkaya, 2016, s. 15).

GK’da tanımlanan “ithalat vergileri” deyimi (GK, md. 3/9);

- “a) Eşyanın ithalinde ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri,
- b) Tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ithalatta alınacak vergileri ve diğer mali yükleri”

İfade etmektedir.

GK’da tanımlanan ihracat vergileri deyimi (GK, md. 3/10);

- “a) Eşyanın ihracatında ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri,
- b) Tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ihracatta alınacak vergileri ve diğer mali yükleri” ifade etmektedir.

GK’da ithalat vergileri olarak; gümrük vergisi, diğer eş etkili vergiler ve mali yükler ile tarım paylarına yer verilmiştir. Vergi veya herhangi bir isimle ithal sırasında alınan ve gümrük vergisi etkisi yaratan tüm mali yükümlülükler ithalat vergileri ve dolayısıyla da gümrük vergileri kapsamına dâhildir. Ancak, ithal edilen eşyalarla ilgili alınan vergiler bunlarla sınırlı değildir. İthal edilen eşyadan, koruma amaçlı alınan mali yükler ve ithalde alınan KDV ile ÖTV de bulunmaktadır. KDV ile ÖTV’nin bir harcama vergisi olarak ithalde alınmasının yanı sıra, dâhilde de uygulanmakta olup, bu vergilerde konu, oran, muafiyet ve istisna yönünden ithalde veya dahilde alınması arasında bir farklılık bulunmamaktadır (Öner, 2022, s. 335).

Yapılan açıklamalar doğrultusunda, ithalde alınan vergi ve diğer mali yükümlülükler üç grupta incelenebilir: Birincisi, gümrük vergisi ve gümrük vergisiyle eş etkili vergiler; ikincisi, harcama vergileri; üçüncüsü ise, diğer mali yüklerdir. Bunları aşağıda başlıklar altında detaylandırılabiliriz.

### **2.2.3. Türleri**

#### **2.2.3.1. Gümrük Vergisi ve Gümrük Vergisine Eş Etkili Vergiler**

İthalde alınan gümrük vergileri, dış ticaret yapan iki veya daha fazla ülke arasında, eşyanın ülkeye girişinde alınan paradır.

VUK'un 262'nci maddesine göre, dâhilde alınan vergilerin hesaplanmasında yükümlüler tarafından, iktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile doğrudan ilgili gümrük vergileri malın maliyet bedeline dâhil edilir. Bu açıdan, gümrük vergileri ithal edilen eşyanın maliyetini vergi kadar artırması nedeniyle iç üretimin korunmasına hizmet eder (Öner, 2022, s. 336).

Uluslararası ticaretin serbestleştirilmesini düzenleyen DTÖ'ye üye devletlerin, kendi aralarında oluşturdukları gümrük birlikleri veya ikili serbest ticaret anlaşma maddeleri uyarınca, gümrük vergisi oranlarını diledikleri gibi yükseltmeleri oldukça güç hale gelmiştir (Bulut, 2007, s. 27). Bu gibi durumlarda, anlaşma hükümlerinin dışına çıkılmaksızın, ülke ekonomisini korumak veya diğer mali amaçlarla, gümrük vergisi dışında olup aynı etkiyi yaratan, gümrük vergisine benzer ek mali yükümlülük getirilebilmektedir. Bunlar; tek yanlı, ithalat sırasında veya ithalat işlemlerinden sonra, ithal edilen eşyalara özel olarak ve bunlara benzer yerli eşyalardan farklı oranda uygulanan, söz konusu ithal eşyanın fiyatını yükselterek gümrük vergisi etkisi yaratan vergiler olarak tanımlanabilir. Söz konusu eş mali yükler, gümrük vergisi adıyla alınmamakla birlikte, bazen bir vergi türü olarak Kanun ile, bazen de fon vb. adlarla Cumhurbaşkanı kararıyla getirilmektedir (Öner, 2022, s. 342).

#### **2.2.3.2. İthalde Alınan Harcama Vergileri**

Türkiye'ye getirilen eşyaların ithalinde, harcama vergisi olarak KDV ile ÖTV alınmaktadır. İthal işlemlerinde kullanılan bazı kağıtlardan alınan damga vergisi de bu gruba dâhil edilebilmektedir (Öner, 2022, s. 343). Bu vergiler, VUK'a bağlı olarak vergi dairelerince tahsil edilen vergilerden farklı olarak, GK kapsamında gümrük idareleri tarafından alınmaktadır.

3065 sayılı KDV Kanunu'nun<sup>28</sup> 1'inci maddesine göre, her türlü mal ithalatı verginin konusuna girmektedir. Türkiye gümrük bölgesine dışardan eşya getirilmesi gümrük vergilerinin konusunu oluşturduğundan, malın ithali nedeniyle doğan KDV ile bazı mallar için de ÖTV alınmaktadır. KDV Kanunu'nun 10'uncu maddesine göre, ithalatta alınan KDV açısından vergiyi doğuran olay, GK uyarınca gümrük yükümlülüğünün başlaması ile gerçekleşmektedir.

4760 sayılı ÖTV Kanunu'nun<sup>29</sup> 1'inci maddesine göre, (I) sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dâhil imal edenler tarafından teslimi, (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanların ilk iktisabı verginin konusuna girmekte; 3'üncü maddesine göre, malın teslimi veya ilk iktisabında vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği belirtilmektedir. Buna göre, söz konusu malların ithalinde vergiyi doğuran olay gerçekleşmediğinden, ÖTV'si gümrük idarelerince alınmayıp, akaryakıt ve türevlerinde teminat verilerek veya taşıtların ithalinde ise birtakım izinler kapsamında gerçekleştirilmektedir. Daha sonra, yurt içinde vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile vergi dairelerince verginin tahsili üzerine teminatların iadesi gündeme gelmektedir.

İthal edilen eşyaya ilişkin gümrük beyannamesinin tescili ile alınması gereken gümrük, katma değer ve özel tüketim vergileri aynı zamanda ödenir. Ancak, ÖTV Kanunu'na ekli (I) sayılı listede yer alan akaryakıt ve türevleri ile (II) sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tabi taşıtların ithalinde, genel olarak gümrük idaresince ÖTV alınmadığından, daha sonra HMB'ye bağlı vergi dairelerince dâhilde tarh edilerek vergilendirilmektedir (ÖNER, 2022, s. 344).

ÖTV Kanunu'na ekli (II) sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tabi taşıtların ithalinde ÖTV alınmaması açısından özellik arz eden bazı hususlar bulunmaktadır. Bu kapsamdaki taşıtları satmak amacıyla ithal edenlerin, motorlu araç ticaretiyle iştigal ettiklerine ilişkin tasdikname veya yazı örneği gümrük idarelerine ibraz edildiğinde, ithal aşamasında ÖTV alınmaksızın işlem tesis edilmesi sağlanır. Bu şekilde, ithalat aşamasında ÖTV açısından vergiyi doğuran olay gerçekleşmez, motorlu araç ticareti yapanlar tarafından ithal edilen

---

<sup>28</sup> 02/11/1984 tarih ve 18563 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

<sup>29</sup> 12/06/2002 tarih ve 24783 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

bu taşıtların ilk iktisap kapsamında yurt içinde kullanıcılara tesliminde hesaplanan ÖTV tutarı, HMB bünyesindeki vergi dairelerince tarh edilerek tahsil edilir. Ancak, söz konusu taşıtların kullanılmak üzere ithali, 4760 sayılı ÖTV Kanunu'nun 2'nci maddesinin 1'inci fıkrasının (b) bendi uyarınca ilk iktisap olarak sayılmaktadır. Bu durumda ise, Kanun'un 3'üncü maddesine istinaden, Türkiye'de kayıt ve tescil edilmemiş olan söz konusu taşıtların kullanılmak amacıyla ithali aşamasında, ÖTV açısından vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir.

Danıştay'ın bir onama kararında<sup>30</sup>, kullanılmak üzere araç ithalinde doğan ÖTV'nin gümrük idaresince tahakkuk ettirilmesine ilişkin uyuşmazlık değerlendirilmiştir. Olayın olguları şöyledir: ÖTV Kanunu'na ekli (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi aracın yükümlü tarafından kullanılmak üzere ithalinde doğan ÖTV ödenerek ithalat işlemleri gerçekleştirilmiştir. Gümrük idaresince sonradan yapılan kontrollerde, ithalatı yapan yükümlü tarafından çift fatura kullanıldığı, bunlardan düşük tutarlı olanın ithalat aşamasında gümrük idaresine ibraz edildiği, gümrük idaresince Almanya yetkili makamlarından temin edilen diğer faturaya nispeten eşya kıymetinin düşük beyan edildiğinden bahisle, tespit edilen kıymet farkı üzerinden gümrük idaresince yükümlü adına ek olarak ÖTV tahakkuk ettirilmiştir. İlk derece mahkemesince, beyanname ekinde yer alan fatura ile Almanya yetkili makamları vasıtasıyla ihracatçı firmadan temin edilen faturanın karşılaştırılması sonucunda, uyuşmazlık konusu aracın gümrükte beyan edilen değerinden daha yüksek bir bedelle ithal edildiği halde düşük kıymetle beyan edildiği, başka bir ifadeyle, gerçek bedelinin beyan edilmediği hususunun Almanya'da yerleşik ihracatçı firma kayıtları üzerinden, Alman yetkili makamlarınca yapılan incelemeler neticesinde tespit edildiğinin anlaşılması karşısında, aracın gerçek değerini gösteren ve yurt dışından temin edilen diğer faturada belirtilen kıymet üzerinden ÖTV tahakkuk ettirilmesinde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine; bölge idare mahkemesi ve Danıştay tarafından kararın usul ve hukuka uygun olduğuna karar verilmiştir.

---

<sup>30</sup> Danıştay 7. Dairesinin 01/12/2022 tarih ve E:2020/1606, K:2022/4822 sayılı kararı.

### 2.2.3.3. İthalde Alınan Diğer Mali Yükümlülükler

Damping, bir malın düşük bedelle başka bir ülkede satışa sunulması; sübvansiyon ise, menşei veya ihracatçı ülkenin, doğrudan veya dolaylı olarak ihracatçıya mali katkısını veya GATT 1994'ün XVI. maddesi çerçevesinde gelir veya fiyat yönünden yapılan desteği ifade eder. Dampinge karşı vergi ile telafi edici vergi, ithalat sırasında gümrük idarelerince alınan ithalat vergilerindendir. Bunlar, ithalat işlemlerinden doğan, olağanüstü, istisnai ve geçici nitelikte yükümlülüktür (Öner, 2022, s. 344).

Ek mali yükümlülük, GK'nın 16, 22 ve 55'inci maddeleri, 474 sayılı Kanun ile 2976 sayılı DTDHK<sup>31</sup> hükümlerine göre, dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesini sağlamak amacıyla bazı ürünlerin ithalatında uygulanmaktadır (Öner, 2022, s. 345). Örneğin, bazı ülkeler menşeli eşyanın AB ülkeleri nezdinde "A.TR Dolaşım Belgesi" eşliğinde ithalatı sonucunda Türkiye aleyhine tarife farklılığı ortaya çıktığı için, bu tarife farklılığını giderme amacıyla 11/09/2017 tarih ve 2017/10926 sayılı BKK ile ek mali yükümlülük konulmuştur (Yerci, 2020, s. 300).

Krediler ve vadeli ithalat işlemleri KKDF'ye tabidir. İthalatta alınana KKDF'nin tahsili ise gerçekleşen ithalatın ödenme şekline bağlanmış olup, 1988/12944 sayılı BKK uyarınca ithal edilen eşyanın % 6'sı oranında tahsil edilmektedir (Öner, 2022, s. 345).

TRT bandrolü, 3093 sayılı TRT Kurumu Gelirleri Kanunu'nun<sup>32</sup> 1, 2, 3 ve 4/a,b maddeleri uyarınca TRT'ye gelir sağlamak amacıyla gümrük idareleri tarafından tahsil edilen ücretlerdir. Verginin konusunu, yurt dışından getirilecek olan radyo, televizyon, video ve birleşik cihazlar oluşturmaktadır. Söz konusu cihazların ithalatında bir defaya mahsus olarak tahsil edilmektedir (Yerci, 2020, s. 339).

Fikir ve sanat eserleri kesintisi (kültür fonu), 5846 sayılı FSEK'nun<sup>33</sup> 44'üncü maddesine istinaden alınan, matbaacılığa mahsus makine ve cihazlar, okuyucular, video kayıt ve gösterme cihazları gibi eşyayı ithal edenler tarafından ödenir. Kültür fonu, Cumhurbaşkanı kararıyla belirlenen oranda ithalat bedeli üzerinden hesaplanarak (yüzde

---

<sup>31</sup> 15/02/1984 tarih ve 18313 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

<sup>32</sup> 15/12/1984 tarih ve 18606 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

<sup>33</sup> 13/12/1951 tarih ve 7981 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

üçü geçmemek üzere) tevkif edilir. Tevkif edilen tutarlar, bir sonraki ayın en geç yarısına kadar Kültür Bakanlığı adına ulusal bir bankanın hesabına ödenir.

Tütün fonu, 21/12/2009 tarih ve 2009/15685 sayılı BKK ile getirilmiş olup, yabancı tütün doğrudan ithalinde veya yurt içinde harmanlanmış ve imal edilmiş sigaraların bünyesine giren yabancı tütünlerin ithalinde alınmaktadır (Yerci, 2020, s. 328).

2872 sayılı Çevre Kanunu'nun<sup>34</sup> 18'inci maddesine dayanılarak alınan çevre katkı payı, çevre kirliliğinin önlenmesi, çevrenin iyileştirilmesi ve çevreyle ilgili yatırımların desteklenmesi amacıyla alınmaktadır. Konusunu, ithaline izin verilen kontrole tabi yakıt, atık ve hurdaların CIF bedeli oluşturmaktadır (Yerci, 2020, s. 332).

Maden fonu, 3213 sayılı Maden Kanunu'na<sup>35</sup> istinaden maden ithalat ve ihracatından alınmaktadır (Öner, 2022, s. 345).

Toplu konut fonu, İthalat Rejim Kararı uyarınca alınmaktadır. İşlenmiş tarım, su ve balıkçılık ürünleri toplu konut fonuna tabidir. Ayrıca, ek kararlarla, belli malların (sarımsak, ceviz, muz) ithalatına, mevcut gümrük vergisi oranlarında indirimlere gidilerek, toplu konut fonu konulduğu görülmektedir.

### **2.3. Gümrük Cezaları**

Doktrinde, vergi suç ve cezaları ile ilgili bilim dalına, vergi ceza hukuku adı verilmektedir. Gümrük suç ve cezaları da bunun alt dalıdır. (Tuncer, 2001, s. 263).

Cezaların temelinde caydırıcılık amacı bulunur. Bunun dışında, zor yoluyla vergilerin etkinliği ile vergilendirmede eşitlik, toplumsal barış ve huzur ortamını sağlamaya hizmet eder (Bilici, 2017, s. 97).

Vergilendirme sürecinde adalet ve eşitliğin sağlanması açısından, ekonomik bir gösterge olarak, mali güç esas alınmış ve bireylerine mali gücüne ulaşma gayesi ortaya çıkmıştır. Ancak, vergi cezalarının amacı mali güce ulaşmak değildir. Vergi cezaları, vergi

---

<sup>34</sup> 11/08/1983 tarih ve 18132 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

<sup>35</sup> 15/06/1985 tarih ve 18785 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

sisteminin uygulanmasındaki başarının sağlanması ve ulaşılmak istenen sonuçların sağlanması amacıyla sistemden olası sapmaları önlemektir. (Erdem, 2005, s. 81).

### **2.3.1. Gümrük Kabahatlerinden Kaynaklanan Cezalar**

Gümrük idaresince uygulanan ve idari nitelik taşıyan bu cezalar, adli yargının görev alanı dışında kalan para cezalarıdır.

#### **2.3.1.1. Temel Nitelikleri**

Gümrük kabahatlerinden kaynaklanan idari para cezalarının temel nitelikleri aşağıdaki şekildedir (Saygılıoğlu & Akçin, 2015, s. 430):

- i. GK hükümlerine aykırı hareket edenlere, yasal olarak belirlenen ceza hükümleri uygulanır. Burada, “kanunsuz suç ve ceza olmaz” ilkesinden hareketle, kanunda yer almayan veya kanunla yetki verilmeyen hallerde yönetmelikle ceza getirilemez.
- ii. Gümrük işlemleri ile ilgili para cezası gerektiren fiillerde bulunanların kasten hareket edip etmediklerine bakılmaz. Bu başlık altında incelenen gümrük suçlarının, kabahat olarak nitelendirilmesi nedeniyle, kasıt unsuru aranmamıştır.
- iii. Gümrük cezası gerektiren aynı fiile ile birden fazla kabahat işlenmişse, bunlardan daha ağır olan ceza verilir. Gümrük cezalarında da suçlarda birleşme hükümleri dikkate alınarak, bir fiil ile birden fazla kabahat işlenmiş olunması durumunda, sadece miktar itibarıyla daha fazla olan cezanın verilmesi benimsenmiştir.
- iv. Gümrük cezası verilmesi, diğer idari yaptırımların uygulanmasına engel değildir. Örneğin, gümrük idaresi tarafından para cezası kararı verilmesi halinde, mülkiyetin kamuya geçirilmesi, araçlara el koyulması, verilmiş olan yetki belgesinin geri alınması veya meslekten menedilme vb. idari yaptırımlar engellenmez.
- v. Para cezalarının gümrük vergileriyle birlikte alınması gereken durumlarda, bunlar aynı zamanda karara bağlanarak yükümlüye tebliğ edilir ve aynı zamanda ödenmesi gerekir.
- vi. Aralarında maddi veya hukuki yönden bağıllık bulunan gümrük vergileri ile cezaların konusu ve yükümlüsünün aynı olması halinde, birden fazla işlem veya beyanname için tek tahakkuk ve ceza kararı düzenlenebilmesi mümkündür.

vii. Gümrük cezası kararı alınabilmesi ve tahsil edilebilmesi için, genel zamanaşımı süresi içerisinde uygulanması gerekir.

GK uyarınca alınan para cezası kararlarının tebliğinden itibaren, AATUHK'a göre 1 ay içinde ödenmesi gerekir. Vadesinde ödenmeyenler için, yine AATUHK uyarınca cebri tahsil ve takip işlemleri yapılır. Gümrük idaresi tarafından yükümlüye yazı ile yanlış izahat verilmiş olması hâlinde idari para cezası kararı alınamaz ve faiz uygulanmaz (GK, md., 231/5).

### **2.3.1.2. Türleri**

Gümrük mevzuatında yer alan ihlal durumlarında, niteliğine göre değişen para cezaları uygulanır. Söz konusu cezalar, GK'nın 234 ilâ 241'inci maddelerinde belirlenmiş olup, vergi kaybına neden olan işlemlere uygulanacak cezalar ile usulsüzlük cezaları olmak üzere iki grupta toplanmıştır. Vergi kaybına neden olan işlemler ve bunlara uygulanacak cezalar nispi nitelikte olup, GK'nın 234 ilâ 238'inci maddeleri arasında aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir (Ticaret Bakanlığı, 2022):

- i. Serbest dolaşıma giriş ve ihracat rejimlerinde, yükümlünün beyanı ile idarece yapılan muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda tespit edilen fiillere ilişkin cezalar,
- ii. Yolcu beraberindeki eşyadan kaynaklanan cezalar,
- iii. Transit, antrepo, dahilde işleme, geçici ithalat ve gümrük kontrolü altında işleme rejimlerine ilişkin hükümlerin ihlalinden kaynaklanan cezalar,
- iv. Gümrüksüz satış mağazalarında yükümlülüklerin yerine getirilmemesi nedeniyle cezalar,
- v. Özet beyan hakkındaki cezalar.

Şekle ve usule aykırılıklardan kaynaklanan fiillere ilişkin usulsüzlük cezaları ise GK'nın 239 ve 241'inci maddelerinde düzenlenmiştir.

Eşyanın vergiden muaf olması durumunda, belirli gümrük kapıları dışındaki yerlerden izinsiz olarak ithal veya ihraç edildiği ya da buna teşebbüs edildiğinin tespiti durumunda, ithalata konu eşyanın CIF değerinin, ihracata konu eşyanın ise FOB değerinin onda biri oranında para cezası kararı alınır (GK, md., 239).

Gümrük vergileri ödenerek ihracatı yapılması gereken eşyanın, gümrükte belirli işlemlere tabi tutulmaksızın ya da gümrük vergileri kısmen veya tamamen ödemedi TCGB'den çıkarıldığıının tespitinde, alınması gereken gümrük vergileri ile bunun iki katı tutarında idari para cezası kararı alınır (GK, md., 241).

### **2.3.2. Adli Cezalar**

Gümrük işlemleriyle ilgili düzenlemelere karşı ağır ihlallerin olması halinde, 5607 sayılı KMK kapsamında sayılan fiiller nedeniyle soruşturma ve kovuşturma yapılmaktadır. Suçun faillerine hürriyeti bağlayıcı cezalar, adli para cezaları ve eşyanın müsadere gibi yaptırımlar öngörülmüştür. Bu nedenle, gümrük işlemlerinden kaynaklanan adli suçlar, devlet otoritesini ve kamu düzenini yakından ilgilendirdiğinden, adli yargı mercilerince cezalandırılmaktadır (Saygılıoğlu & Akçin, 2015, s. 436).

Bir suçun, gümrük kaçakçılığı olarak adli yargı mahkemelerine intikal etmesi halinde, GK uyarınca işlem yapmaya ve ceza kesmeye gerek kalmayacaktır. Ancak, GK içerisinde, konuya ilişkin vergi tahakkuku yapılması veya ceza kesilmesine ilişkin açık bir düzenleme bulunduğu takdirde, bunların da uygulanması gerekir (Tuncer, 2001, s. 264).

#### **2.3.2.1. Temel Nitelikleri**

Adli yargının yetkisinde olan gümrük suçlarına, gümrük kaçakçılığı suçları da denilmektedir. Bunlar, 5607 sayılı KMK'da düzenlenmiştir. Buna göre, yasak olmasına rağmen eşyanın ihraç ya da ithalatının yapılması, ticareti serbest olanlar için gümrük işlemleri yapılmadan yurda sokulması veya yurttan çıkarılması, bunların yurt içinde satılması durumlarında gümrük kaçakçılığı suçu işlenmiş olur. Kanunda sayılan kaçakçılık suçlarına katılan kişi, adli ve idari makamların öğrenmesinden önce pişmanlıktan yararlanarak yetkili makamlara bildirerek, faillerin yakalanmasını veya kaçak eşyanın ele geçirilmesini sağlarsa, hakkında verilecek cezadan kurtulması söz konusudur (Saygılıoğlu & Akçin, 2015, s. 439).

### 2.3.2.2. Türleri

Adli gümrük suçları esas olarak özel nitelikte bir ceza kanunu olan KMK’da düzenlenmiştir. Bu kanuna muhalefet suçları, TCK hükümleri doğrultusunda soruşturma ve kovuşturmayaya tabi tutularak cezalandırılmaktadır (Saygılıoğlu & Akçin, 2015, s. 440).

KMK kapsamında yer alan suçlar kısaca aşağıdaki gibidir:

- i. Kaçakçılık suçları,
- ii. Yolcu beraberinde getirilen kaçak eşya,
- iii. Deniz taşıtlarında yasak eşya bulundurulması ya da yükleme veya taşıma belgelerinde yer almayan eşya bulunması,
- iv. Arama sırasında kaçak eşya veya Kanun’da yazılı diğer mallara elkoyma,
- v. Kaçak eşya naklinde kullanılan taşıta elkoyma,
- vi. Yasak eşyalara güvenlik tedbirleri alınarak geri gönderilmesi,
- vii. TCK hükümlerine göre eşya ve kazanç müsaderesi uygulanması.

### 2.4. Gümrük Rejimleri

Gümrük mevzuatında, gümrük rejimleri uluslararası gelişmelere paralel olarak belirlenmiş ve ayrıntılı şekilde düzenlenmiştir. (Tuncer, 2001, s. 47). Bir eşyanın vergilendirilmesinde uygulanacak esaslar, eşyanın tabi olduğu gümrük rejimine göre değişiklik arz ettiğinden, gümrük rejimi kavramı oldukça önem arz eder. Bu nedenle, gümrük rejimi, Türk gümrük mevzuatının özünü oluşturmaktadır. Gümrük rejimi; geniş anlamda, gümrüklerde gerçekleşen tüm faaliyetleri; dar anlamda ise, sadece ithal ve ihraç edilen malların gümrük mevzuatı uyarınca tabi tutulacakları vergileme dâhil tüm işlemleri kapsar (Yüce & Çelikkaya, 2016, s. 3).

GK’da yer alan gümrük rejimleri (GK, md., 3/15): serbest dolaşıma giriş rejimi, transit rejimi, gümrük antrepo rejimi, dâhilde işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi, geçici ithalat rejimi, hariçte işleme rejimi, ihracat rejimidir.

Türkiye gümrük bölgesine giren bir eşyanın yasada belirtilen gümrük rejimlerinden hangisine tabi tutulacağı, yükümlü tarafından uygun bir şekilde gümrük idaresine bildirilir. İhracat, hariçte işleme, transit veya antrepo rejimi için beyan edilen serbest

dolaşımdaki eşya, gümrük idaresine verilen beyannamenin tescilinden, Türkiye gümrük bölgesinden çıkıncaya, imha edilinceye ya da gümrük beyannamesi iptal edilinceye kadar gümrük gözetimi altındadır. (GK, md., 58).

#### **2.4.1. Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi**

Eşyaya serbest dolaşımda bulunan eşya statüsü kazandırmak üzere kullanılan rejimdir. Bu rejime ilişkin hükümler, GK'nın 74 ilâ 78'nci maddelerinde düzenlenmiştir (Yerci, 2020, s. 44).

#### **2.4.2. Transit Rejimi**

Ticaret politikası önlemlerine ve ithalat vergilerine tabi tutulmaya serbest dolaşıma girmemiş olan eşya ile ihracat işlemleri tamamlanmış ihracat eşyasının, TCGB içerisinde bir noktadan diğerine gümrük gözetimi altında taşınmasını düzenleyen rejimdir (GK, md., 84).

Transit rejiminde bir eşyanın; yabancı ülkeden başka bir yabancı ülkeye, yabancı ülkeden Türkiye'ye, Türkiye'den yabancı ülkeye, bir iç gümrükten diğer bir iç gümrüğe taşınması gümrük idaresince verilen izin kapsamında uygulanır (Yerci, 2020, s. 44).

#### **2.4.3. Gümrük Antrepo Rejimi**

GK'da antrepo, gümrük gözetimi altındaki eşyanın konulması amacıyla kurulan ve kuruluş aşamasında gerekli nitelik ve şartları yönetmelikle düzenlenen yer olarak tanımlanmıştır (GK, md., 93/3).

Gümrük antreposu, ticaret politikası önlemleri ve ithalat vergilerine tabi tutulmamış olup serbest dolaşıma girişi henüz yapılmamış eşya ile serbest dolaşımda bulunan eşyanın konulabildiği yer olarak ifade edilebilir. GK'da, eşyanın antrepo rejimine tabi tutulması, gümrük yükümlülüğünün doğmasına sebep olan bir işlem olarak sayılmamıştır. Ancak, vergiye tabi fakat serbest dolaşıma girmemiş olan eşya antrepodayken, serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulması ya da kısmi muafiyet kapsamında geçici ithalat rejimine tabi tutulması mümkün olup, bu şekilde gümrük yükümlülüğü söz konusu olabilir (Yerci, 2020, s. 56).

#### 2.4.4. Dâhilde İşleme Rejimi

DİR, ekonomik etkili bir gümrük rejimi olarak ihracatın teşvik ve geliştirilmesini sağlamaktadır. Özellikle, 1996 yılında Türkiye ile AB arasında yapılan Gümrük Birliği Anlaşması, ihracatçılara yönelik verilen destek yaklaşımının da değişmesine yol açmıştır. Buna ek olarak, ihracatın teşvik ve geliştirilmesinde doğrudan parasal desteklerin sınırlandırılmasına yönelik DTÖ ilke kararları, Türkiye’de uygulanmakta olan desteğin yeniden gözden geçirilmesine neden olmuştur (Canitez, 2021, s. 144)

GY’de yapılan tanımıyla DİR,

“İşlem görmüş ürünlerin üretiminde kullanılmasından sonra TCGB’den yeniden ihraç edilmesi amacıyla, serbest dolaşımda bulunmayan eşyanın vergileri teminata bağlanmak suretiyle geçici ithal edildiği veya serbest dolaşıma girişinin yapıldığı ve ihracatın gerçekleşmesi halinde teminatın veya alınan vergilerin geri verildiği bir rejimdir” şeklindedir.

Bu tanımdan hareketle, DİR işleyişi iki şekilde karşımıza çıkmaktadır: şartlı muafiyet sistemi ve geri ödeme sistemi. Şartlı muafiyet sistemi; DİR kapsamında ihracı taahhüt edilen işlem görmüş eşyanın üretiminde kullanılan ve serbest dolaşımda olmayan malların, ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmadan, ödenecek vergileri teminata bağlanmak suretiyle yurt içinde yerleşik firmalar tarafından ithali ve üretim sonrasında ihracı tamamlanmak suretiyle yükümlüye teminatın iade edilmesine dayalı bir sistemdir. Geri ödeme sisteminde, şartlı muafiyet sisteminden farklı olarak ithalat sırasında vergilerin ödenmesi ve işlem görmüş ürünün ithali sonrasında yükümlüye bu vergilerin iadesine ilişkindir (Koban & Yıldırım Keser, 2018, s. 370).

İhracatın teşvik ve geliştirilmesine yönelik 8391 sayılı DİR Kararı’na<sup>36</sup> göre, DİR ile ulaşılmak istenen temel amaçlar şunlardır (Canitez, 2021, s. 145):

- i. Dünyadaki pazar fiyatlarından hammadde temin ederek ihracatı artırmak,
- ii. İhraç ürünlerinin uluslararası pazarda rekabet gücü kazanmasını sağlamak,

---

<sup>36</sup> 25/01/2005 tarihinde Dış Ticaret Müsteşarlığına alınmıştır.

- iii. İhraca yönelik pazarları geliştirmek,
- iv. İhracata konu olan ürünleri çeşitlendirmek.

#### **2.4.5. Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi**

TCGB’de, henüz serbest dolaşıma girmemiş olan eşyanın, ticaret politikası önlemleri veya ithalat vergilerine tabi tutulmadan işlenmesi ve elde edilen ürünlerin gümrük vergileri üzerinden ödeme yapılarak serbest dolaşıma girmesinin uygulandığı bir rejimdir. Bu rejim kapsamında elde edilen ürünler, işlenmiş ürün olarak nitelendirilir (GK, md., 123).

Sadece Türkiye’de yerleşik olan firmalara bu rejimden faydalanma imkânı verilmiştir. Bunun için aşağıdaki şartların varlığı aranır (Canitez, 2021, s. 277):

- i. İşlenmiş ürün içinde ithal eşyanın teşhisine imkân bulunması,
- ii. Eşya işlendikten sonra, rejim hükümleri uygulanmadan önceki niteliğine veya durumuna dönüştürülmesinin ekonomik açıdan mümkün olmaması,
- iii. Rejimin uygulanmasının, ithal eşyaya ilişkin menşei ve miktar yönünden kısıtlama kurallarının etkilerini saptırmaması,
- iv. Türkiye’deki benzer eşyanın yerli üreticilerinin ekonomik çıkarlarını olumsuz etkilememesi ile işletme faaliyeti oluşturma veya devam ettirmeye ilişkin ekonomik amaçlara olması.

#### **2.4.6. Geçici İthalat Rejimi**

Henüz eşyanın serbest dolaşıma girmesinden önce, ticaret politikası önlemleri uygulanmadan ve ithalat vergilerinden muaf tutularak TCGB’de kullanılması ile kullanım sırasında oluşan olağan yıpranma payı dışında, herhangi bir değişikliğe uğratılmadan yeniden ihracına imkân veren hükümlerin uygulandığı rejimdir (GK, md., 128).

Geçici ithalat rejimi, tam ve kısmi muafiyet olmak üzere iki esasta uygulanmaktadır. Tam muafiyet sisteminde, geçici ithalata konu eşyadan ithalat vergilerinin alınmaması, ileride başlayabilecek gümrük yükümlülüğünü karşılamak üzere teminat alınmasını, Türkiye gümrük bölgesi dışına ihracının gerçekleşmesi üzerine teminatın iade edilmesi

uygulamasıdır. Kısmi muafiyet sisteminde ise, eşyanın Türkiye’de kalacağı süreye bağlı olarak ithalat vergileri kısmi olarak alınır (Yerci, 2020, s. 56).

#### **2.4.7. Hariçte İşleme Rejimi**

Temel amacı, serbest dolaşımda bulunan bir eşyanın işlenmesi, tamiri veya yenilenmesi amacıyla belirli koşullar altında geçici olarak ihraç edilmesidir. Bu rejim kapsamında, TCGB dışında işlem görmüş eşyanın muafiyetten yararlanarak serbest dolaşıma girmesi sağlanır. Rejime tabi olarak ithal edilen işlem görmüş eşyaların aynısı veya benzerinin, Türkiye’deki üreticilerin ekonomik çıkarlarını olumsuz etkilenmemesi şarttır. Hariçte işleme rejimi kapsamında bulunan eşyanın, TCGB dışına (serbest bölgeler dahil) geçici olarak ihraç edilmesinden sonra, yurt dışında işlem gören eşyanın TCGB’ye alınması söz konusudur. (Canitez, 2021, s. 177).

#### **2.4.8. İhracat Rejimi**

Serbest dolaşımda bulunan eşyanın TCGB dışına çıkarılması, ihracat rejimi kapsamında yapılmaktadır. İhracat işlemleri, ticaret politikası önlemleri ve gerektiğinde ihracat vergileri dâhil edilerek, eşyanın çıkışına ilişkin hükümlerin uygulanmasıyla gerçekleştirilir (GK, md., 150/1).

Gümrük mevzuatı uyarınca, ihracatın üç temel özelliği bulunmaktadır. Bunlar; yapılan işlemlerin mevzuata uygun yapılması, fiilen ihracat işleminin gerçekleşmesi (intaç) ve ihracattan kaynaklanan kambiyo taahhüdünün kapatılmasıdır (Canitez, 2021, s. 44).

#### **2.5. Gümrük Yükümlülüğünün Doğması**

Gümrük yükümlülüğü, ithalat ve ihracat işlemlerine dayalı olarak ortaya çıkan gümrük vergilerini ödeme zorunluluğunu ya da mükellefiyetini ifade etmektedir (GK, md., 3/8-b). VUK’a tabi vergiler için kullanılan “vergiyi doğuran olay”, gümrük vergileri açısından “gümrük yükümlülüğünün doğması” şeklinde tanımlanmış olmasına rağmen, özünde her iki kavram da vergi alacağının doğmasını ifade etmektedir (Tuncer, 2001, s. 209).

Vergi borcunun doğabilmesi için, yükümlü ile verginin konusu arasında kurulması gereken ilişki, vergiyi doğuran olaydır. Vergi kanunlarında, vergiyi doğuran olay olarak, hukuki bir takım sözleşme ve olaylar ile somut bazı olay ve durumlar kabul edilmiştir

(Kırbaş, 2015, s. 89). Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile vergi alacağı ilişkisi hukuksal bakımdan meydana gelmiş olur. Bundan sonraki aşamalar, verginin somutlaşmasına ve yürürlük gücü kazanmasına neden olacaktır. Bu anlamda, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi, kendinden sonra gelecek olan işlemlerin ön şartı niteliğindedir. Diğer bir ifadeyle, vergilendirme işlemleri açısından, vergiyi doğuran olay meydana gelmezse sonraki aşamalara geçilemez. (Kaneti, 1986, s. 92).

Vergiyi doğuran olay, verginin temel öğelerinin uygulanması yönünden de önem taşımaktadır. Kanunlarda aksi kararlaştırılmadıkça, verginin konusu, matrahı, oranı ve indirimler, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği an itibariyle belirlenir (Kırbaş, 2015, s. 91). Bu nedenle, vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediğinin ve gerçekleşme zamanının belirlenmesi, vergi borcunun doğduğu zamanın tespiti, uygulanacak vergi kanununu, yürürlük zamanını, vergiye esas olacak matrah ile vergi oranını belirleme, asıl borca bağlı ceza, gecikme zammı/faizi gibi unsurların ya da vergi borcunu sona erdiren zamanaşımı gibi durumların varlığı açısından önemlidir (Uluatam & Methibay, 2001, s. 109).

Vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması açısından, doktrinde görüş birliği yoktur. Bazı yazarlar, vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasıyla vergi borcunun kendiliğinden doğacağını; diğerleri ise bunun yeterli olmadığını ve idarenin bazı işlemlerinin de buna eklenmesi gerektiğini ileri sürmektedir (Kırbaş, 2015, s. 90). Vergiyi doğuran olay, bir hukuksal işlem, eylem ya da bir durum olabileceği gibi, karma bir nitelik de gösterebilmektedir (Ş. Aksoy, 1982, s. 58)'den aktaran (Kaneti, 1986, s. 93).

Vergiyi doğuran olay, vergilendirme işleminin sebep unsurunu oluşturur ve verginin konusu ile yükümlü arasında kurulan ilişkidir (Öncel vd., 2020). Aynı zamanda, vergilendirme alanındaki maddi hukuk konusundaki anlaşmazlıklar açısından ispatın konusunu oluşturur (Saban, 2015, s. 545).

Verginin konusu ise, üzerine vergi konulan ve doğrudan ya da dolaylı olarak verginin kaynağını oluşturan ekonomik unsurdur (Arslan, 2016, s. 81). Gümrük vergisinin konusunu, ithal edilen eşya, yani TCGB'ye getirilen eşya oluşturur.

Vergiyi doğuran olayın, Anayasa'daki vergilerin yasallığı ilkesi uyarınca, bir yasa ile belirtilmesinde zorunluluk bulunduğundan, idari düzenlemelerden kaynaklanması mümkün görünmemektedir (Kaneti, 1986, s. 92).

Mülga 1615 sayılı GK’da, eşyanın Türkiye Cumhuriyeti gümrük hattından geçmesi halinde, gümrük yükümlülüğünün doğduğunun kabul edildiği; ancak, 4458 sayılı GK’nın 181’inci maddesi ve devamında, eşyanın türüne göre yükümlülüğün doğmasının değişik şekillerde tanımlandığı görülmektedir. (Tuncer, 2001, s. 210). GK’nın 181’inci maddesi uyarınca, eşyanın serbest dolaşıma girişinde veya kısmi muafiyet kapsamında geçici ithalinde “beyannamenin tescil tarihinde” ithalatta gümrük yükümlülüğü başlamaktadır.

Eşyanın türüne göre yükümlülüğün başlaması açısından farklı belirlemeler yapılmakla birlikte, ithalat vergilerinde genel olarak, eşyanın Türkiye’ye ithal edilmesi vergiyi doğuran olay için yeterlidir. Kanun koyucu, bu kavramı, “eşyanın serbest dolaşıma girişi” veya “geçici ithali” ile somutlaştırmıştır. Sözlü beyana tabi eşyada (yolcu beraberinde eşyada olduğu gibi) beyana istinaden düzenlenen tahakkuk belgesinin yükümlü tarafından imzalanması, postadan çıkan eşyada belgelerin tescil edildiği tarih yükümlülüğün başlangıcı sayılır. Diğer taraftan, yurda kaçak olarak getirilen eşya açısından gümrük yükümlülüğü, kaçak eşyanın ele geçirildiği zaman doğar (Tuncer, 2001, s. 211).

Gümrük vergileri eşyaya yönelmiş aynı bir vergi türü olduğu için, yükümlü genelde ikinci planda kalmaktadır; çünkü eşyanın kendisi verginin teminatı sayılmakta ve yükümlünün bir bakıma sorumluluğu azalmaktadır (Tuncer, 2001, s. 203). Bu nedenle yapılan düzenlemelerde, gümrük işlemleri tamamlanırken idarelerce vergi borcu yerine bir teminat istenmesi mümkün olup, borçludan veya borçlu olması muhtemel kişi tarafından teminatın sağlanması gerekir (Bağrıaçık & Yılmaz, 1995, s. 99).

Diğer taraftan, gümrük vergilerinde, verginin kaynakta kesilmesi teknik olarak imkânsız olduğundan, VUK’da yer alan anlamıyla tevkifat açısından bir “sorumluluk” söz konusu değildir. (Tuncer, 2001, s. 205). Gümrük vergilerinde sorumluluk, geniş anlamda gümrük yükümlülüğüyle ifade edilmektedir.

## **2.6. Vergilendirme Süreci**

Eşyanın gümrük bölgesine girmesi üzerine yapılacak işlemler, GK’nın 35. ve devamı maddelerinde açıklanmıştır. Buna göre, öncelikle gümrük idaresine özet beyan verilerek gümrük işlemleri başlatılır. Ancak, TCGB’de durmaksızın geçen taşıtlarda bulunan eşyalar için idareye özet beyan verilmesi gerekmemektedir.

Özet beyanlar, eşyanın TCGB'ye getirilmesinden önce verilmelidir. Giriş gümrük idaresine derhal iletilmesi mümkün olan durumlarda veya elektronik olarak erişim sağlandığı hallerde, giriş gümrük idaresinin dışında başka bir gümrük idaresine özet beyan verilebilir. Yükümlüler tarafından yasal sürede özet beyan verilmemesi halinde, gümrük mevzuatı ile belirlenen miktarda para cezası kararı alınır. Ayrıca, TCGB'ye eşyayı getirenler veya eşyanın gümrük bölgesine taşıma sorumluluğunu üstlenenler tarafından da özet beyan verilmesi gerekir (GK, md., 35/B).

Özet beyanların idareye ibraz edilme süresi, sürelerle istisna uygulanacak haller, değişiklikler, özet beyandan vazgeçilmesine ilişkin şartlar, özel durumlar, belirli eşyaların trafiği, taşıma şekli ve yükümlü türleri ile özel güvenlik düzenlemelerinin öngörüldüğü uluslararası anlaşmalar dikkate alınarak, yönetmelik ile düzenlenmesine ilişkin Kanun hükmü bulunmaktadır (GK, md., 35/A). Buna ilişkin ayrıntılı düzenlemeler ise GY'nin 60. ve devamı maddelerinde yer alır (GY, md., 60).

Dış ticaret faaliyetleri kapsamında yurda giriş veya çıkışı yapılacak eşyaların gümrük işlemlerinin yapılması amacıyla, gümrük idarelerine verilen beyanların genel adı "gümrük beyanı"dır. Yükümlünün gümrük beyanında yer alan bilgiler dikkate alınarak, eşyaya uygulanması gereken gümrük ve dış ticaret kulları belirlenir. Bu nedenle, beyanların doğruluğu idare tarafından denetlenmektedir. Bu açıdan, gümrük beyanlarının kontrol edilmesi ve gerekirse eşyanın muayenesi yapılarak ödenecek vergilerin belirlenmesi gerektiğinden, beyanın kontrolü idare açısından bir hak ve aynı zamanda bir yükümlülük<sup>37</sup> olarak karşımıza çıkmaktadır.

---

<sup>37</sup> Danıştay 7. Dairesinin 21/09/2022 tarih ve E:2019/1752, K:2022/3398 sayılı kararında, bu konuya ilişkin bir değerlendirme yapılmıştır. Olayın olguları şöyledir: Suriye ile yapılan Serbest Ticaret Anlaşmasının askıya alındığı tarihten sonra EUR-1 belgesi ibraz edilerek haksız yere tavizli vergi oranından yararlanıldığından bahisle alınan para cezası kararının iptali istemiyle dava açılmıştır. İlk derece mahkemesince, ithal edilen eşyaya ilişkin beyanname ve eki belgelerin incelenmesi, gerekiyorsa gümrük laboratuvarlarında tetkik edilerek vergi oranının belirlenmesine ilişkin işlemlerin davalı idarece kendiliğinden yapılabileceği, eşyanın tabi olduğu vergi oranının saptanması bakımından idareye sunulan bilgi ve belgelerin yeterli olduğu, bu nedenle cezalandırılması gereken eylemin oluşmadığı gerekçesiyle işlemin iptaline, Danıştay tarafından kararın usul ve hukuka uygun olduğuna hükmedilmiştir. Anılan kararda, gümrük idaresince beyanname ve eklerinin kontrol edilerek uygulanması gereken vergi oranı kendiliğinden tespit edilmesi gerektiğinden, davacı tarafından mevzuata aykırı olarak beyan edilen vergi oranının uygulanması nedeniyle alınan para cezası kararı iptal edildiğinden, gümrük idaresi nezdinde bir yükümlülük olduğu sonucuna ulaşılabilmektedir.

### 2.6.1. Tahakkuk

Türkçede kullanılan “tarh” ve kelimesi, Arapçadan alınmıştır. “Tarh” veya “tarhiyat” sözcüklerinin dilimizdeki karşılığı, “vergi salma” veya “salma” gibi deyimlerle anlatılır. Bu ifade, VUK’a aynen alınarak vergi hukukuna yerleşmiştir. Verginin tarhı, İngilizcede “assessment”, Fransızcada “assiette de l’impôt” ve Almancada “steuerveranlagung” veya “steuerfestsetzung” şeklinde ifade edilir (Tuncer, 2003, s. 143).

“Tahakkuk” kelimesi de yine Arapça kökenlidir. Fransızcada “constation” şeklinde ifade edilirken, İngilizce ve Almancada tam karşılığı bulunmayan bir kavramdır. Hukuki açıdan “tahakkuk”, verginin yetkili idari görevlinin kararına dayanılarak, belirli bir tutarı ihtiva eden kesin bir para borcu haline gelmesini ifade eder. Bu aşamada, idarenin icrai bir kararı ile yükümlü nezdinde vergi borcu doğmuş, vergi alacağının belirli ve tahsili gereken aşamaya gelmiştir. Diğer bir ifadeyle, tarh edilen verginin tebliği sonrasında gerçekleşen tahakkuk, verginin kesinleşmesini ifade etmektedir (Tuncer, 2003, s. 147).

Kavramların anlamları yukarıdaki gibi olmakla beraber, bunlar VUK’da yapılan düzenlemeler gereğince Türk vergi hukukuna yerleşmiştir. Ancak, gümrük vergileri açısından yasa koyucu, “tarh” sözcüğünü kullanmamış, bunun yerine “tahakkuk” demekle yetinmiş, tahakkuku bir idari işlem olarak düzenleyerek, tahakkuktan sonra vergi ve cezaların tebliğ edilmesi gerektiğine ilişkin hükümler konulmuştur. Bu açıdan, gümrük vergilerinde “tahakkuk” kavramının, VUK’a tabi vergilerde uygulanan “tarh işlemi” ile benzer anlam ve yapıya sahip olduğunu söylemek mümkündür.

VUK’a tabi vergiler açısından, vergilendirme süreci dört aşamada gerçekleşir. Buna göre, vergilendirme işlemlerinin tamamlanması için tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarının gerçekleşmesi gerekir. Buradaki “tahakkuk” ifadesi, gümrük vergilerindeki anlamından farklı olarak, verginin kesinleşmesi, diğer bir ifadeyle, ödenecek aşamaya gelmesi anlamındadır. Diğer taraftan, VUK’un 2’nci maddesine göre, VUK kapsamının dışına çıkarılan gümrük vergilerinde, vergilendirme süreci bundan bağımsız olarak GK’da düzenlenmiştir. Yasal çerçevede, gümrük vergilerinde vergilendirme süreci; verginin tahakkuku, tebliği ve ödenmesi şeklinde formüle edilmiştir (Tuncer, 2001, s. 225). VUK’a göre “tarh işlemi”, vergi alacağının doğuşundan, ödenip sona ermesine kadar olan vergilendirme sürecini başlatan ilk işlem olarak nitelendirilmektedir (Candan, 2006, s. 9). Buna göre, gümrük vergilerinde, vergilendirme sürecini başlatan idari işlem

“tahakkuk” olduğundan, VUK’daki “tarh” işlemine benzer yorumun burada yapılması mümkün görünmektedir.

VUK’un 20’nci maddesine göre, “verginin tarhı”, vergi alacağının yasal sınırlar dahilindeki matrah ve oranlar üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanması, alacağın miktar itibariyle belirlenmesine ilişkin idari bir işlemdir. Ancak, gümrük vergilerinin, teknik açıdan en zor aşaması verginin tarhı ve tahakkuku olup, VUK’a bağlı vergilerden oldukça farklı şekilde cereyan etmektedir (Tuncer, 2001, s. 225). Gümrük vergilerinin, VUK’a tabi vergilerden farklı bir sistematığe sahip olması, gümrük vergilerinde “tahakkuk” ifadesinin açıklanması amacıyla yapılan doktrindeki tartışmaları da beraberinde getirmiştir.

Doktrinde, gümrük vergileri kapsamındaki “tahakkuk” kavramı ile ifade edilmek istenenin, ödenmesi gereken gümrük vergilerinin gümrük idaresince hesaplanması olduğu (Öner, 2022, s. 354); verginin ödenmesi gereken aşamaya gelmesi anlamında olmayıp verginin tarhı anlamında kullanıldığı (Atatüre, 2000)’den aktaran (Yerci, 2020, s. 73); verginin hesaplanması amacıyla kullanılması sonrasında tebliğ ve tahsil olmak üzere gümrük vergilerinde üç aşamanın öngörüldüğü ve yükümlünün kendisine yapılan tebliğden sonra, vergiyi ödemek veya işleme karşı hukuki yollara başvurmak gibi iki seçeneğinin bulunduğu (Yüce & Çelikkaya, 2016, s. 83); gümrük vergilerinde tarh aşamasının açıkça tanımlanmadığı, VUK’a bağlı vergilerde tarh işlemine ilişkin niteliklerini taşıdığı ve hazırlık işlemine büründüğü (Gök, 2018, s. 121); Kyoto Sözleşmesi’nin 2’nci bölümünün 2’nci maddesinde, “vergi ve resimlerin tahakkuku, ödenecek vergi ve resimlerin tespiti” (assessment of duties and taxes, means the determination of the amount of duties and taxes payable) olarak tanımlandığı, tahakkuk işleminin tesis edildikten sonra yükümlüye tebliğ edilmesinin yalnızca bir idari işlem olarak algılanabileceği, vergilerin tahsil edilebilir aşamaya gelmesini ifade eden bir hukuki durum olmadığı (Yerci, 2020, s. 74); VUK kapsamındaki tarh işlemiyle verginin miktar itibariyle hesaplandığı, ancak tahakkuk etmedikçe ödenmesi aşamasına geçilemediği, gümrük mevzuatının uygulanmasında tahakkuk işlemiyle hem verginin hesaplandığı hem de ödeme süresinin başlatıldığı, verginin miktar bakımında ilk hesaplamasını içermesi yönünden ağırlıklı tarh işlemine ve ödeme süresinin başlatması nedeniyle de VUK’daki tanımıyla tahakkuk işlemine benzediği için sui generis bir yapıya sahip olduğu (Candan, 2019) hususları belirtilmektedir.

Başka bir açıdan yapılan yorumda, gümrük vergilerinin, tahakkuku tahsile bağlı vergi türlerine benzediği için, yasama tarafından diğer vergilerden daha değişik ilkelerin benimsendiği ve işlemlerin nasıl yapılacağına ilişkin açıklamaların yapıldığı belirtilmektedir (Tuncer, 2001, s. 232). VUK'un 24'üncü maddesine göre, tahakkuku tahsile bağlı vergilerde verginin tahsilinin tahakkuku da kapsadığı belirtilmiştir. Bu tür vergilerde (damga ve eğlence vergisi), tahakkuk ile tahsil birleşmekte, verginin hesaplanması (tarh), tebliği, tahakkuku ve ödeme için birbirinden bağımsız aşamalar bulunmamaktadır.

VUK'a tabi vergilerde beyan esası geçerlidir. Vergilerin hesaplanmasını ifade eden "tarh" işlemi, yükümlüye tebliğ edildikten sonra belirli sürenin geçmesiyle beraber tahakkuk eder (kesinleşme) ve sonrasında vergiler ödenecek aşamaya gelir. VUK kapsamında, "tahakkuk" bir idari işlem olmayıp, tebliğden itibaren belirli koşulların gerçekleşmesiyle birlikte kendiliğinden meydana gelmektedir. Tebliğ edilen işleme karşı hukuki yollara başvurulabileceği gibi, vergilerin ödenmesiyle vergilendirme süreci tamamlanabilecektir. Diğer taraftan, gümrük vergileri de beyana tabi olmakla birlikte, gümrük işlemlerinin kendine özgü koşulları bulunduğu için, gümrük mevzuatında vergilerin hesaplanması "tahakkuk" işlemiyle yapılır ve bu işlemin tesisinden sonra yükümlüye tebliğ edilerek ödenmesi istenilmektedir. Burada da, tebliğden itibaren hukuki yollara başvurulabileceği gibi vergilerin ödenmesi söz konusu olabilecektir. Her iki uygulamada, yükümlüye vergilendirme işleminin tebliği ile haberdar olunması mümkün olduğundan, hukuki başvuru yollarına ilişkin yasal süreler, tebliğden itibaren başlamaktadır. Gümrük vergilerinin, VUK'da düzenlenen tahakkuku tahsile bağlı vergi türüne benzetilmesinden hareketle, vergilerin hesaplanarak tebliği ve VUK'daki anlamıyla tahakkukun gerçekleşmesi için belirli bir süre geçmesine ihtiyaç bulunmadığından, tarh ve tahakkuk kavramlarını ayrı ayrı kullanmak zorunda kalınmamış, bunun yerine gümrük vergilerinde "tahakkuk" ifadesi, verginin hesaplanması ve belirlenmesine ilişkin bir idari işlem olarak yerini almıştır.

Yapılan açıklamaların değerlendirilmesinden, gümrük vergileri, gümrük idareleri tarafından tahakkuk ettirildiği ve "tahakkuk" kavramının VUK'daki halinden farklı olduğu sonucuna ulaşılmakla birlikte, gümrük vergileri açısından diğer vergilerdeki "tarh" işlemine birçok açıdan benzediği anlaşılmaktadır. Bu açıdan, "tahakkuk" gümrük idaresince uygulanan bir idari işlem niteliğinde olup, genel vergi hukukunda VUK'da yer

alan “tarh” işlemine yapılan yorumların, GK kapsamındaki “tahakkuk” için uygulanması mümkündür.

VUK’da yer alan “tarh” işlemi, genel idare hukukundaki esaslara göre tesis edilen idari işlemlerden bazı noktalarda ayrılmaktadır: tarh işleminde vergi borcu hesaplanmaktadır, fakat idari işlem tesis edilmekle birlikte hemen uygulanmamaktadır. Çünkü, tarh edilen verginin hemen istenmesi veya alınması halinde, yükümlünün telafisi mümkün olmayan bir zararla karşılaşması muhtemeldir. Nitekim, tarh işlemi hukuka uygunluk karinesinden yararlanmayan askıda geçerli bir işlemdir. Bu işleme karşı dava açılması halinde 2577 sayılı İYUK’un<sup>38</sup> 27/4’üncü maddesi uyarınca yürütmesi kendiliğinden durur. Bir başka ifadeyle, tarh edilen vergilere karşı açılan davada, ayrıca yürütmenin durdurulması kararının verilmesine ihtiyaç olmadığından, tarh işlemi askıda geçerli bir işlem niteliği taşımaktadır. Oysa, genel idare hukuku bağlamında, bir işleme karşı dava açılması halinde yürütmesi kendiliğinden durmayacaktır (Karakoç, 2016, s. 56). Burada yapılan yorumların tamamı, gümrük vergileri açısından da geçerlilik taşımaktadır. Çünkü, gümrük vergilerinde tahakkuk veya ek tahakkuk işlemine konu vergilere karşı dava açılması halinde, yine İYUK’un 27/4’üncü maddesi hükümleri işlerlik kazanmaktadır.

Gümrük vergilerinde tahakkuk işlemlerine ilişkin süreç, aşağıdaki şekilde özetlenebilir (Tuncer, 2001, s. 226-232):

i. Beyan: Gümrük vergileri beyana tabi bir vergidir. Gümrük beyanı, belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde eşyanın bir gümrük rejimine tabi tutulması talebinde bulunulması, şeklinde tanımlanmıştır. Buna göre, gümrük rejimleri ile beyan arasında sıkı bir ilişkinin bulunduğu anlaşılır. Dolayısıyla, beyan, gümrük rejiminin türüne göre yapılmaktadır.

ii. Beyanname: GK’nın 59’uncu maddesine göre; yazılı olarak, bilgisayar veri işleme tekniği yoluyla, sözlü olarak ve eşya sahibinin bu eşyayı bir gümrük rejimine tabi tutma isteğini ifade eden herhangi bir tasarruf yoluyla olmak üzere, dört farklı yolla beyan yapılmaktadır. Türkiye’de, değişik gümrük rejimleri için çok nüshalı tek tip gümrük beyannamesi uygulanmaktadır.

---

<sup>38</sup> 20/01/1982 tarih ve 17580 sayılı RG’de yayımlanmıştır.

iii. Muayene: Beyannamesi verilen eşya için, gümrük memuru tarafından muayene işlemi yapılır. Böylece, beyannamede bildirilen eşyanın cinsi, nevi ve niteliklerinin beyannamede gösterilenlere uygun olup olmadığı belirlenmiş olur. Gümrük idaresi, eşyanın tümünü veya bir kısmını muayeneye tabi tutabilir. Muayene memuru tarafından yapılan bu işlemde, eşyanın istisna ve muaflıklardan yararlanıp yararlanamayacağı vb. hususlar tespit edilerek vergi hesaplanır. Bazı durumlarda, beyanın gerçek olup olmadığını saptamak için fiziki muayene ve gerekirse kimyasal tahlile ihtiyaç duyulabilir. Bu durumda, eşyadan alınan örnek veya eşya üzerinde, gümrük laboratuvarında veya özel bir laboratuvarında analiz yapılır. Muayenede, beyan sahibi veya temsilcisi de hazır bulunur. Bu açıklamalara göre, muayene memuru, diğer vergilerdeki tahakkuk memurunun görevlerini ifade etmektedir.

iv. Tescil: Beyana ilişkin bilgilerin bilgisayar sistemine girilmesi üzerine sistem tarafından verilen tescil tarih ve sayısını, beyanname veya beyanname yerine geçen belgenin üzerine mühür vurularak tarih ve sıra numarası verilmesini, beyannameye ait bilgilerin tescil defterine yazılmasını ifade eder. İthal işlemlerinde, tescil tarihi önem kazanmaktadır. Zira, ithalat rejimine ilişkin tüm hükümlerin uygulanmasında tescil tarihi esas alınacaktır. Hukuki açıdan, gümrük idaresince tescil edilmiş olan bir ithalat beyannamesi, ait olduğu eşyanın vergileri ve para cezalarından dolayı bir taahhüt niteliğinde olup beyan sahibini bağlar. Aksine hüküm yoksa, yükümlü tarafından beyan edilen gümrük rejimine ilişkin hükümlerin uygulanmasında esas alınacak tarih, beyannamenin tescil edildiği tarihtir. Gümrük beyannamesinin idarece uygun görülmesinden sonra, beyannamenin tescili yapılarak kaydı yapılır. Bununla birlikte, tahakkuk işleminin ilk aşaması tamamlanmış olur.

v. Beyanın kontrolü: Beyanın kontrol türü ve görevli memur, bilgisayar sistemi tarafından risk kriterlerine göre belirlenir. Belirlenen kriterlere göre uygulanacak kontrol türleri; kırmızı hat, sarı hat, mavi hat ve yeşil hat olmak üzere dört farklı yöntemdir. Kırmızı hat, eşyanın muayenesiyle birlikte belgelerin de kontrolünün yapıldığı; sarı hat, muayeneye gerek görülmeksizin eşyaya ait beyanname ve eklerinin doğruluğu ile birbiriyle uyumluluğunun kontrol edildiği; mavi hat, TB tarafından belirlenen onaylanmış kişi statüsüne sahip olanlar tarafından ihracatta yararlanılan, eşyanın çıkış işlemleri yapılırken belge kontrolüne veya muayene işlemlerine tabi tutulmadığı; yeşil hat, bu kapsamdaki eşyanın belge kontrolüne veya muayene işlemlerine tabi tutulmadığı hattır.

vi. Verginin hesaplanması: Gümrük işlemleri yapılırken idarenin denetimi sonucunda, gümrük beyannamesinin uygun olduğunun anlaşılması üzerine, muayene memuru tarafından “uygundur” şerhi konularak imzalandıktan sonra, tahakkuk servisine gönderilmesi üzerine verginin hesaplanması yapılır. Hesaplanan vergi, elektronik ortam tutulan, “Gümrük Vergileri Tahakkukunu İzleme Defteri”ne kaydedilerek tahakkukun yapılmasında sonra yükümlüye tebliğ aşamasına geçilir.

Gümrük işlemlerinin bilgisayar ortamında yapılabilmesi amacıyla BİLGE sistemi kullanılmaktadır. Bu sistem, gümrük ve dış ticaret mevzuatının teknik açıdan doğru, etkin ve yeknesak biçimde uygulanmasında önemli bir araç olarak kullanılmaktadır. BİLGE sistemi, gümrük idarelerindeki görevlilerin yetki ve sorumluluklarını ortadan kaldırmayacağı hususu da dikkate alınarak uygulamaya konulmuştur. Bu nedenle, gerekli görülmesi halinde ilgili mevzuat hükümleri dikkate alınarak vergilendirme ve belgelendirme üzerinde gereken düzeltmeler yapılarak muayene işlemleri tamamlanmaktadır (Genelge, 2010/1).

#### **2.6.2. Tebliğ**

“Tebliğ” kelimesi, Arapça “belağa” kelimesinden gelir. “Tebliğat” kelimesi ise, bir bilgi veya haberin ilgili kimseye bildirilmesi anlamına gelir (Ruhi, 2007, s. 25). Başka bir anlatımla, bir şahıs hakkında hüküm ifade eden yazının o kimseye belirli usul ve şekillere göre iletilmesidir (Karakoç, 2007, s. 261).

Hukuk literatüründe tebligat, davaya taraf olabilecek kişilerin, davaya ilişkin bir işlemi öğrenebilmesi amacıyla, usulüne uygun olarak yazı veya ilan yoluyla yapılan bir resmi işlemdir (Ruhi, 2007, s. 25). Tebliğ, uygulamaya ilişkin olup, asıl işlemin duyurulmasına aracılık eder. Bu nedenle, asıl işlemten ayrılarak tek başına dava konusu edilemez (Şenyüz vd., 2019, s. 196).

Tebliğe bağlanan hukuki sonuçlar, ortada tebliğ olarak nitelendirilebilecek bir hukuki işlemin mevcut olması ve bu tebliğ işleminin mevzuata uygun şekilde yapılmış olması halinde doğar (Muşul, 2016, s. 9).

Vergi hukuku kapsamında, bir vergiden veya vergiyle ilgili bir işlemten yükümlülerin haberdar edilmesine “tebliğ” denilmektedir (Tuncer, 2003, s. 145).

Gümrük vergilerinin, VUK'un kapsamı dışında tutulması ve GK'da tebliğin usul ve esaslarına ilişkin yasal düzenlemelere yer verilmediğinden, gümrük idarelerinin vergilendirme sürecine ilişkin işlemleri 7201 sayılı TK<sup>39</sup> kapsamında tebliğ edilir. Diğer taraftan, vergisel anlamda tebligatı tanımlayabilmek için VUK'dan yararlanabiliriz.

VUK'un 21'inci maddesine göre; tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili merciiler tarafından yükümlülere yazıyla bildirilmesidir. Bu tanım, bilimsel açıdan tam ve yeterli olmamasına karşın, gümrük vergileri açısından geçerli sayılabilir; burada önemli bir husus ise tebliğin mutlaka yazılı şekilde yapılması gerektiğidir (Tuncer, 2001, s. 232).

Vergi hukukunda idare ile yükümlü arasında hukuksal bir ilişki vardır. Yükümlü, vergi borcunu zamanında ödemekle mükelleftir. Diğer taraftan, yapılan işlemlerin haksızlığını ileri sürebilmek için yargıya başvurma hakkı bulunmaktadır. İdarenin ise, yükümlüden vergi alacağını zamanında tahsil etme hakkı bulunmaktadır. Yükümlü, bunu belirli süre ve usullere uygun şekilde yerine getirmediğinde, idarenin alacağını zorla elde etme yetkisi vardır. Bahsedilen vergilendirme işlemlerinden yükümlünün haberdar olması tebliğ işlemi ile mümkün hale geldiğinden, vergi hukukunun önemli konuları arasında yerini almaktadır (Kırbaş, 2015, s. 115).

Yükümlünün tarh edilen vergiden haberdar edilmesinin bir amacı, hatanın varlığına ilişkin şüphelerin giderilmesi ve vergi borcunun sona erdirilmesi için yükümlünün ödevlerinin yerine getirilmesidir. İkincisi, vergi miktarının yükümlü tarafından öğrenilerek onayının alınmasıdır. Tebliğ yapılmasının diğer bir amacı ise, tebligatın yapılmasıyla birlikte idari veya yargısal sürecin başlamasının sağlanmasıdır. Tebliğ, yükümlünün bir hakkı ne zaman kazandığını veya sahip olduğu bu hakkı hangi süre içerisinde kullanması gerektiğini ya da kaybedeceğinin hesaplanmasında da belirleyicidir (Karakoç, 2016, s. 58).

7201 sayılı TK'nın 1'inci maddesine göre, 5018 sayılı Kanun'a<sup>40</sup> ekli (I) sayılı cetvelde yer alan genel bütçe kapsamında yer alan gümrük idareleri tarafından yapılacak olan

---

<sup>39</sup> 19/02/1959 tarih ve 10139 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

<sup>40</sup> 24/12/2003 tarih ve 25326 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

tebligatlar (elektronik ortamdakiler dahil), TK hükümleri uyarınca PTT veya memur vasıtasıyla yapılmalıdır.

Gümrük idarelerince yapılacak elektronik tebligatların, TK hükümlerine göre yapılması gerekmektedir. Ancak, 7020 sayılı Kanun<sup>41</sup> ile yapılan bir değişiklikle gümrük idarelerinin elektronik tebligatlarına ilişkin yeni bir düzenleme getirilmiştir. Buna göre, 640 sayılı GTB'nin (TB) Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK'nın<sup>42</sup> 40'ıncı maddesinden sonra gelmek üzere 40/A maddesi eklenmiştir. Mezkûr maddeye göre, TB'nin görev alanı dahilindeki tebliğlerin, mevcut düzenlemelerle belirlenen yasal usullere bağlı kalınmaksızın, VUK'un 107/A maddesine istinaden HMB bünyesinde kurulan teknik altyapı kullanılarak uygulanması öngörülmüştür. Buna göre, TB ile HMB arasındaki protokolle uygulanmaya başlanan elektronik tebligatlar, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılmaktadır.

Bu düzenleme uyarınca, GTB (TB) tarafından çıkarılan Elektronik Tebligat Sistemi Genel Tebliği'nde<sup>43</sup> detaylı açıklamalara yer verilmiştir. Buna göre, Bakanlığın görev ve yetkileri kapsamında TK hükümlerine göre elektronik ortamda tebliği gereken evrakların, VUK'un 107/A maddesi hükümlerine göre HMB GİB tarafından alt yapısı kurulan elektronik tebligat sisteminde yer alan elektronik adreslerine tebliğ edileceği belirtilmiştir.

Gümrük vergilerinin vergilendirme işlemlerine ilişkin tebligatlar, kural olarak, 7201 sayılı TK hükümlerine göre yapılması gerekirken; elektronik tebligata ilişkin istisnai düzenleme uyarınca, VUK 107/A maddesi uyarınca kurulan HMB sistemi üzerinden yapılmasına ilişkin açıklamalara yukarıda yer verilmiştir. Diğer taraftan, gümrük vergilerinin zamanında ödenmemesi üzerine kesinleşen alacakların cebren takip ve tahsilinde AATUHK hükümleri uygulanmaktadır. Buna göre, AATUHK kapsamındaki işlemlerde VUK'un tebliğ hükümlerinin uygulanması gerektiğinden, kesinleşen gümrük

---

<sup>41</sup> 27/05/2017 tarih ve 30078 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

<sup>42</sup> 08/06/2011 tarih ve 27958 (mükerrer) sayılı RG'de yayımlanmıştır.

<sup>43</sup> 25/01/2018 tarih ve 30312 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

alacaklarında TK'ya göre tebligat yapılması mümkün değildir (AATUHK, md., 8), (Tahsilat İşlemleri Hakkında 2 Seri No'lu Gümrük Genel Tebliği, md., 14).

Tebliğ aşamasının, vergilendirme işleminin tamamlayıcı unsuru olması nedeniyle, bu aşama tamamlanmadan tahsil aşamasına geçilemez. Ayrıca, idari ve yargısal süreler, işlemin tebliğ edilmesiyle birlikte işlemeye başlar. Nitekim, dava açma süresinin başlayabilmesi için işlemin tebliğ edilmesi gerekir. Tebligat ile başlayan sürelerin önemi, hakların doğumu veya kaybedilmesinde kendini gösterir. Tebligatın yapılmaması ya da geçersiz veya usulsüz tebliğ edilmesi hallerinde, buna dayanan vergilendirme işlemleri yargı organlarınca iptal edilmektedir (Şenyüz vd., 2019, s. 197).

GK uyarınca, gümrük vergileri tahakkuk ettirilerek ivedilikle yükümlüye tebliğ edilir (GK, md., 197). Gümrük işlemleri yapılırken, yükümlülerin beyanı ile idarenin kontrolü sonucu belirlenen vergilerin eşit olması durumunda, ayrı bir tebliğ evrakı düzenlenmesi gerekmez. Bu durumda, eşyanın gümrük idaresince yükümlüye tesliminin gerçekleşmesi, gümrük vergilerinin tebliği yerine geçmektedir (GK, md., 197/3).

Gümrük vergilerinin tebliği, vergilerin kesinleşmesi açısından oldukça önemlidir. Tebliğ üzerine, itirazda bulunulmaması veya idari yargı mercilerine başvurulmaması hallerinde başvuru sürelerinin geçmesiyle kesinleşir. Buna göre, tebliğ edilen vergi ve cezalara karşı itiraz edilmediğinde (onbeş gün), bu sürenin sonunda kesinleşir. İtiraz edilmesi halinde, idarece itirazın reddi kararının tebliği üzerine dava açma süresinde (otuz gün) dava açılmazsa, bu sürenin sonunda kesinleşir. Yükümlü tarafından dava açılması halinde ise, dava sonucunda yükümlü aleyhine verilen kararın gümrük idaresine tebliği ile kesinleşir.

Vergisel işlemler tebliğ edilerek yükümlünün bilgisine sunulmasıyla birlikte, işlemin yargısal denetime tabi tutulmasının yolu açılmış olur. Tebliğ edilmeyen işlemler hukuki sonuç doğurmayacağı gibi, süresinden sonra yapılan tebliğler açısından zamanaşımı gündeme gelir (Şenyüz vd., 2019, s. 196).

### **2.6.3. Tahsil**

Türkçede “verginin tahsili” yerine, eskiden “vergilerin cibayeti” kavramı kullanılmaktaydı. Bu kavram, tahsile göre daha geniş anlamı içermektedir (Tuncer, 2003, s. 149).

Tahsilin yükümlü nezdindeki karşılığı “ödeme” olup, vergi borcunun kanunlara uygun bir biçimde yerine getirilerek sona erdirilmesi için en doğal sebeptir. İşlemin, idare açısından ifade edilmesine “tahsil” denilmektedir. Muaccel bir vergi borcunun ödenmesiyle sona ermesinden dolayı, tahsil, vergilendirme sürecinin son aşamasıdır. Vergi alacağının muaccel hale gelmesi, idarenin yükümlüden vergi alacağının ödenmesini isteyebileceğini ve bunun yerine getirilmesinin zorunluluğunu ifade etmektedir (Karakoç, 2019, s. 351).

TCGB’ye gelen eşyanın serbest dolaşıma girmesi için; ticaret politikası kapsamında alınan önlemlerin uygulanması, ithalat için gerekli diğer işlemlerin tamamlanması ve yasal olarak eşyanın tabi olduğu vergilerin tahsili gereklidir (GK, md., 74). Bu açıdan, serbest dolaşıma giriş işlemlerinin yapılabilmesi için, ithalat işlemlerinin sonuçlanmasından önce vergilerin ödenmesi zorunlu bir unsurdur. Ödeme sonrasında, eşyanın kat’i ithalatı yapılarak yükümlüye teslimiyle birlikte vergilendirme süreci tamamlanmaktadır.

Gümrük idaresince sonradan yapılan kontrol ve denetlemelere göre, vergilerin hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenirse, alınacak ek tahakkuk veya ceza kararının tebliğinden itibaren onbeş gün içinde vergi ve cezaların ödenmesi gerekir. Bu süre içerisinde yapılan idari itiraz başvurusu, ödeme süresini keser. İtirazın reddi üzerine verilen idari kararın veya yargı yoluna başvurulması neticesinde verilen mahkeme kararının tebliği, tahsil süresini yeniden başlatır (GK, md., 198).

Gümrük vergilerinin, yükümlülerce verilen beyannameler üzerine gümrük idaresince gerekli denetimlerin yapılması ve tahakkuk ettirilerek yükümlüye tebliği sonrasında bir defada ödenmesi gerekir. VUK’a bağlı (gelir veya kurumlar vergisi vb.) vergiler gibi sürekli yükümlülük gereği devam ederek ve düzenli şekilde beyan edilerek, vergilerin ödenmesine ilişkin bir yöntem, gümrük vergileri açısından bulunmamaktadır. Gümrük vergileri ithalat sırasında ödendiğinde ithalat gerçekleştirilir ve verginin konusu olan eşya açısından gümrük işlemleri tamamlanmış olur.

Gümrük vergilerini ödeme yükümlülüğü beyannamenin tescil edilmesiyle başlar, tescil tarihinde geçerli olan gümrük tarifesine göre hesaplanan vergiler ödenerek tamamlanır. Eşyanın teslimi için vergilerin ödenmesi zorunludur. Ancak, mümkün olan hallerde söz

konusu vergileri karşılayacak kadar teminat verilmesi halinde eşyanın yükümlüye teslim edilmesi ve vergilendirme sürecinin tamamlanması mümkündür.

Gümrük işlemlerinin tamamlanması, bilgisayar sistemi üzerinden sonuçlandırılarak beyannamenin kapatılması şeklinde yapılır. Ödenmesi gereken gümrük vergileri ve para cezalarının; bankalar ve kamu saymanlıkları aracılığıyla veya GÜMKART ile ödenmesi mümkündür. GÜMKART, ilgili bankanın POS cihazının bulunduğu gümrük saymanlıklarında kullanılabilen bir ödeme yöntemi olarak kullanılmakla birlikte, yalnızca bu kartın sahibi firmanın gümrük beyannameleri kapsamında ödeme yapılması mümkündür (Ticaret Bakanlığı Gümrük Rehberi, 2022).

Gümrük vergilerinde taksit usulü geçerli olmayıp, def'aten ödenmesi esastır (Tuncer, 2001, s. 235). Tahsil edilen gümrük vergileri, bütçenin “gelir” cetvelinde, “Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergiler” başlığı altında yer alır.

Ödeme süresinin geçmesinden önce yazıyla talepte bulunulması ve teminat verilmesi koşuluyla, ödeme süresinin otuz gün tecil edilmesi mümkündür. Bu durumda, AATUHK’un 48’inci maddesine göre tecil faizi hesaplanır (GK, md., 198). Ancak, idarenin yürüttüğü işlemlerin gecikmesi, adli veya idari makamlar tarafından eşyanın ithaline veya ihracına ilişkin olarak yürütülen herhangi bir işlem söz konusu olduğunda ödeme süresi durmaktadır (Tuncer, 2001, s. 236).

GK uyarınca, vergi kaybına neden olan para cezaları, gümrük vergileriyle birlikte karara bağlanarak aynı zamanda yükümlüye tebliğ edilir ve aynı süre içerisinde ödenmesi gerekir (GK, md., 232). Diğer bir ifadeyle, vergiye bağlı para cezalarının, gümrük vergilerinde olduğu gibi onbeş gün içerisinde ödenmesi esastır. Ancak, vergiye bağlı olmayan para cezaları, AATUHK’un 37’nci maddesi uyarınca tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içerisinde ödenir.

Gümrük para cezalarının ödenmesinde peşin ödeme indiriminden yararlanılması mümkündür. Buna göre, para cezasının süresinde ödenmesi halinde, cezanın dörtte biri oranında indirim yapılacaktır. Ancak, peşin ödeme sonrasında muhatabın bu ceza kararına karşı kanun yoluna başvurma hakkının engellenemeyeceği hükme bağlanmıştır (5326 sayılı Kanun, md., 17/6). Diğer taraftan, muhatabın ekonomik durumunun uygun olmaması halinde, para cezasının ilk taksitinin peşin ödenmesi koşuluyla, dört eşit taksitle ve bir yıl içerisinde ödenmesine, gümrük idaresince karar verilebilir. Taksitlerin

zamanında ve tam olarak ödenmemesi halinde ise, para cezasının kalan kısmının tamamı tahsil edilir (5326 sayılı Kanun, md., 17/3).

Alacaklı idare tahsil aşamasında iki durum ile karşılaşabilir. Birincisi, borçlunun kendi rızası ile borcunu ödemesidir. Asıl olan rızaen ödenmesi olmakla birlikte, vade tarihinden sonra ödenmesi halinde AATUHK'un 51'nci maddesi uyarınca gecikme zammı alınır. Tahakkuk eden vergiler için icrai takibe gerek kalmaksızın bir süre gecikmeli olarak tahsili söz konusudur. İkincisi ise, borcun vadesinin geçmesine rağmen, ödememe iradesinin devam etmesidir. Bu durumda, gümrük idaresi tarafından yükümlü aleyhine cebren tahsil usulüne başvurulur. Cebren tahsil, varsa teminatın paraya çevrilmesi ya da kefilin takibi, borçlunun malının haczedilerek paraya çevrilmesi, şartları oluştuysa borçlunun iflası istenerek uygulanmaktadır (Öner, 2018, s. 142).

Kanuna uygun surette yükümlüsünce zamanında ödenmeyen vergilerin idarece cebri tahsil yöntemlerine göre alınması hususu, yükümlü açısından keyfi olarak yerine getirilmesi olmayıp, mevzuata dayalı olarak yapılan ve hukuka uygun bir zorlama olarak karşımıza çıkmaktadır (Pehlivan, 2017, s. 73).

Gümrük yükümlülüğünü sona erdiren haller; ödeme, idarece kaldırma, beyannamenin iptali, eşyanın rejim kapsamında tesliminden önce zapt ve müsaderesi veya imhası, eşyanın telef olması veya kaybedilmesi, kanuna aykırı şekilde yurda getirilen eşyanın müsaderesi olarak sayılmıştır (GK, md., 208). Mezkûr maddede, AATUHK hükümlerinin uygulanmasına ilişkin hususlar saklı tutulmuştur.

Genel vergi hukuku açısından, yükümlülüğün sona ermesi ile vergi borcunun sona ermesi arasında bir ayrım yapılması gerekir. Yükümlülük, vergi borcunu da içeren daha geniş bir kavramdır. Bir yükümlünün vergi borcunu ödemekle birlikte borçtan kurtulmasına rağmen, vergisel yükümlülükleri devam eder. Gümrük yükümlülüğünün sona ermesi ise, VUK'da yer alan vergi alacağının kalkmasından oldukça farklı bir kavramdır. Diğer taraftan, VUK'a bağlı vergi alacaklarında zamanaşımı ortadan kaldıran sebep olarak belirtilmişken, gümrük vergileri açısından bu tür özel bir belirleme yapılmamıştır (Tuncer, 2001, s. 240).

## **2.7. Gümrük Vergilerinde Başvuru Yollarının Genel Sistematiği**

Türk hukukunda, vergi uyuşmazlıklarına ilişkin çözüm yollarının sistematiği, idari ve yargısal çözümler olarak ayrılmaktadır. İdari çözümler, barışçıl yöntemler kullanılarak uyuşmazlık konusunun anlaşma yoluyla ya da idari ilkeler çerçevesinde ortadan kaldırılmasıdır. Genel kural olarak barışçıl yöntemler üzerinde anlaşılmadığında ya da bu yollara başvurulmadan doğrudan yargısal bir çekişme haline getirilmesi halinde, uyuşmazlıkların çözümü vergi yargısının görev alanına girer (Öncel vd., 2020, s. 175).

### **2.7.1. İdari Başvuru Yolları**

Gümrük vergisi uyuşmazlıklarının çözümünde benimsenen idari başvuru yollarına ilişkin temel ilkeler şunlardır (Tuncer, 2000, s. 31):

i. Yükümlüler kendilerine tebliğ edilen vergilere karşı itiraz yoluna başvurabilmektedir. Bu kavram hem gümrük idaresi ile yükümlü arasındaki uyuşmazlıkları barışçıl yollarla çözmeye yarayan yöntem, hem de başarısız kaldığında idari yargıya başvurulması için zorunlu bir yoldur.

ii. Yükümlülerin kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri ile ilgili hesaplanmaya esas alınan kimyevi tahlil sonuçlarına karşı yazılı olarak düzeltme ve itiraz talebinde bulunulabilir.

iii. Gümrük vergisi uyuşmazlıklarını yükümlü tarafından istenen düzeltme talebi gümrük idaresi tarafından incelenir ve sonuca bağlanır.

iv. Düzeltme talebi üst merci tarafından reddedildiği takdirde idari yargıya başvurulur ve bu şekilde vergi davası açılır.

v. GK'nın 242'nci maddesine göre idari itiraz yolları tamamlandıktan sonra 30 günlük süre içerisinde vergi mahkemesine dava açılması gerekir. Zorunlu başvuru yolu tamamlanmadan doğrudan vergi mahkemesine başvurulması halinde idari merci tecavüzü kararı alınarak idareye tevdi edilmektedir.

Yukarıda sayılanlara ek olarak, uzlaşma kurumu da barışçıl çözüm yollarından biridir. Gümrük vergilerinde cezada indirim uygulaması kaldırılmış, yeni uzlaşma getirilmiştir.

Bu açıklamalardan sonra, gümrük vergilerinde yükümlülerin idari başvuru yolları açısından seçenekleri aşağıdaki gibidir (Öner, 2022, s. 359):

- i. Yasal sürede ödenmesi gerekir (ödeyemeyecek durumda olanlar AATUHK’a göre tecil ve taksitlendirme talebinde bulunulabilir),
- ii. İdari itiraz yoluna başvurulabilir,
- iii. Uzlaşma talebinde bulunulabilir.

İdari başvuru yollarından sonuç alamayanlar tarafından, özel süre öngörülme hallerde tahakkuk veya para cezası kararının tebliğinden itibaren 30 gün içinde idari yargıda dava açılması mümkündür.

### **2.7.2. Yargısal Başvuru Yolları**

Çağdaş hukuk devleti, idarenin yargısal denetimi ile anlam kazanmaktadır. Söz konusu yargısal denetim, hukuk devletinin bir ögesi olmanın ötesine geçerek, neredeyse onunla eş anlamlı hale gelmiştir (Bereket, 1998, s. 196)

Yükümlüler ile gümrük idaresi arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların, idari yollarla çözüme kavuşturulması her zaman mümkün olamadığından, bunun tarafların haricinde bir mercii aracılığıyla giderilmesi ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu açıdan, hukuk devletinin unsurlarından olan “idarenin her türlü eylem ve işlemlerinin yargı denetimine tabi olması” şeklinde ifade edilen anayasal ilke gereği yargı mekanizması öngörülmüştür (Batur, 2020, s. 205).

Türk hukukunda vergi yargılaması; vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay tarafından üç dereceli bir sistem içerisinde yürütülmektedir. Vergi mahkemesinin görevleri, 2576 sayılı Kanun’un<sup>44</sup> 6’ncı maddesinde sayılmak suretiyle belirlenmiş olup, gümrük alacakları ile bunların AATUHK uyarınca cebren tahsilinden doğan uyuşmazlıklar vergi mahkemelerince çözümlenir.

İYUK’un 7’nci maddesi uyarınca, vergi mahkemelerinde dava açma süresi, dava konusu işlemin tebliğinden itibaren otuz gün olarak belirlenmiştir. Vergi mahkemelerince verilen kararlara karşı kanun yollarına başvurulması mümkündür. Bunlar, olağan ve olağanüstü kanun yolları olarak adlandırılır.

---

<sup>44</sup> 20/01/1982 tarih ve 17580 sayılı RG’de yayımlanmıştır.

Olağan kanun yolları, mahkemelerin nihai kararlarının şeklen kesinleşmesini önler. Olağan kanun yoluna başvurulması halinde, kararın şekli anlamda kesinleşmesi kanun yolu incelemesi tamamlanana kadar ertelenmiş olur. Olağan kanun yolları, istinaf ve temyiz başvurularından oluşmaktadır (Çağlayan, 2019, s. 753).

İstinafa başvurulması halinde, vergi mahkemesi kararının üst bir mahkeme tarafından tekrar incelenmesi imkânı sağlanır (Yıldırım, 2010, s. 513). Vergi mahkemelerinin nihai kararlarına karşı, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde yargı çevresindeki BİM'e istinaf başvurusu yapılabilir. Ancak, 2022 yılı için konusu 9.000,00 TL'yi aşmayan davalar hakkındaki vergi mahkemesi kararları kesin olduğundan, bunlara karşı olağan kanun yollarına başvurulamaz. Diğer taraftan, BİM'in (2022 yılı için 261.000,00 TL'yi aşan) nihai kararlarına karşı ise, otuz gün içinde temyiz başvurusu yapılabilir. İdari yargı yerlerince verilen kararların temyiz incelemesi, Danıştay dava dairelerince yerine getirilmektedir. Gümrük ve ithale ilişkin vergilere karşı açılan davalarda verilen yargı kararlarının temyiz başvuruları Danıştay 7. Dairesince çözümlenmektedir<sup>45</sup>.

Kesinleşmiş hükümlere karşı kabul edilmiş kanun yoluna olağanüstü kanun yolu denilmektedir. Olağanüstü kanun yolu, yargılamanın yenilenmesi usulüdür (Gözübüyük & Tan, 1999, s. 940). Yargılamanın yenilenmesine, 2577 sayılı Kanunun 53'üncü maddesinde yazılı sebeplerle başvurulabilir.

Kanun yararına temyiz, diğerlerinden ayrı ve olağanüstü bir kanun yolu olarak sayılabileceği gibi, olağan temyiz yolunun belli durumlarda uygulanacak bir başka usulü olarak da nitelendirilmektedir (Nohutçu, 2018, s. 297). 2577 sayılı Kanun'un 51'inci maddesine göre, vergi mahkemeleri ile istinaf merciinin kesin olarak verdiği kararlar ile kanun yolundan geçmeden kesinleşen kararlar, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya re'sen Danıştay Başsavcısı tarafından kanun yararına temyiz edilebilir.

---

<sup>45</sup> Danıştay Başkanlık Kurulunun 18/12/2020 tarih ve 2020/62 sayılı kararıyla belirlenen, Danıştay 7. Dairesinin görevleri; gümrük ve ithale ilişkin vergiler, özel tüketim vergisi, gider vergileri, motorlu taşıtlar vergisi, veraset ve intikal vergisinin düzenleyici işlemlerine karşı açılan ilk derece davaları ile istinaf mercilerince verilen nihai kararların temyizidir.

## 2.8. Gümrük İncelemeleri

Gümrük incelemeleri, gümrük kurallarına uyulmasını sağlamak amacıyla eşyanın muayenesi, belgeleri ile işletme defter ve hesaplarının, nakil araçların, kişilerin yanlarında veya üstlerindeki eşyanın araştırılması olarak tanımlanmıştır (Atatüre, 2000, s. 129). Bu tanımından hareketle, eşyanın ithali sırasında veya ithalattan sonra yapılan tüm işlemleri kapsayan geniş bir ifade olduğunu söyleyebiliriz.

VUK'un 134 ve devamı hükümlerinde, vergi incelemesi ile ilgili usul ve esaslar düzenlenmiş olmasına rağmen; GK ve buna bağlı mevzuatta gümrük incelemesi veya denetimine ilişkin kavramsal bir ifade mevcut değildir. VUK'un 134'üncü maddesinde, vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlama olarak tanımlanmıştır.

Gümrük incelemeleri, TB'nin denetim birimleri ve ilgili gümrük idareleri tarafından her türlü dış ticaret işlemleriyle ilgili olarak, gümrük idarelerine yapılan beyanların firma kayıtları ile uyumlu olup olmadığının tespit edilmesine ilişkin yürütülen kontrol ve denetim faaliyetleri olarak tanımlanabilir. Söz konusu denetim ve kontrollerin temel amacı, yükümlülerin gerek gümrük vergileri gerekse ticaret politikası önlemleri bakımından yürürlükte olan gümrük ve dış ticaret mevzuatına uygun olarak dış ticaret işlemlerini yerine getirip getirmediıklarını kontrol etmektir. Bu incelemeler zaman zaman ödenmesi gerekli gümrük vergilerinin doğru olarak tahsil edilip edilmediğini kapsamakla birlikte, ithalat ve ihracat işlemlerinde belirli türdeki eşyanın ticarete konu olabilmesi için gümrük ve dış ticaret mevzuatında öngörülen kota, standart belgeler, ithalat lisansı gibi ticaret politikası önlemlerinin uygulanıp uygulanmadığını da içermektedir (Uzun, 2015)'den aktaran (Nazalı, 2017, s. 279).

Gümrük muayenesi yapılmış ve işlemleri tamamlanmış olan eşyanın ikinci muayenesi yapılabilmektedir (GK, md., 65/3). İkinci muayene, ithali gerçekleşmiş, vergileri ödenmiş olan eşyanın tekrar muayene edilmesidir. Söz konusu ikinci muayene ve denetimlerin sonucunda noksan vergi alındığının tespiti halinde, bulunan fark üzerinden ek tahakkuk yapılabilmektedir.

## 2.9. Zamanaşımı

Gümrük vergilerinde, iki tür zamanaşımını söz konusudur. Bunlardan ilki, gümrük mevzuatı uyarınca tahakkuk veya para cezalarının tebliği öncesinde dikkate alınması gereken tahakkuk zamanaşımı; ikincisi, AATUHK uyarınca amme alacağının cebren takibinde uygulanan tahsil zamanaşımıdır. Çalışmamızın konusu gereği, bu bölümde yalnızca GK hükümlerine göre uygulanan tahakkuk zamanaşımı incelenecektir.

GK uyarınca, yapılan denetlemeler sonucunda hiç alınmamış veya noksan alınmış olduğu tespit edilen veya tebliğ edilemeyen gümrük vergilerinin, yükümlüye tebliğinde tahakkuk zamanaşımı süresi öngörülmüştür. Buna göre, zamanaşımı süresi içinde vergilendirmeyle ilgili tebligatın yapılması gerekmektedir.

Gümrük vergilerinde, tahakkuk ve ceza kararı alınmasında genel zamanaşımı süresi üç yıl olup, yükümlülüğün doğduğu tarihten itibaren hesaplanmaktadır. Önceki bölümlerde açıklandığı üzere, genel olarak gümrük yükümlülüğü beyannamenin tescili ile başlamaktadır. Ancak, bu durum eşyanın tabi olduğu gümrük rejimine göre değişiklik gösterdiğinden, zamanaşımı süresinin başlangıç tarihi açısından rejimin belirlenmesi oldukça önemlidir.

Danıştay'ın bir onama kararı<sup>46</sup>, dâhilde işleme rejiminin ihlalden kaynaklanan ek tahakkuk ve para cezalarının, gümrük idaresinin bilgisine girdiği tarihten itibaren tahakkuk zamanaşımı süresinin başlaması gerektiği yönündedir. Olayın olguları şöyledir: 21/12/2004 tarihinde tescilli serbest dolaşıma giriş beyannamesi ile dahilde işleme izin belgesi kapsamında işlem gören eşyaya ilişkin olarak rejim hükümleri ihlal edildiğinden bahisle alınan para cezası kararının iptali istemiyle dava açılmıştır. İlk derece mahkemesince, dâhilde işleme rejimi koşullarının ihlal edildiğinin idarece tespit edildiği 28/06/2007 tarihinden itibaren üç yıl içerisinde alınması gerekirken, 12/08/2016 tarihinde tebliğ edilen para cezası kararının tahakkuk zamanaşımına uğradığı gerekçesiyle iptaline; temyiz incelemesinde, kararın usul ve hukuka uygun olduğuna karar verilmiştir.

---

<sup>46</sup> Danıştay 7. Dairesinin 03/02/2022 tarih ve E:2018/3338, K:2022/395 sayılı kararı (EK-1).

Gümrük vergilerinde tahakkuk zamanaşımı matematiksel olarak hesaplanırken, başlangıç olarak saptanan tarihe üç yıl eklenmek suretiyle, zamanaşımı süresinin son günü tespit edilir. VUK'a bağlı vergilerde tahakkuk zamanaşımı ile AATUHK uyarınca (gümrük alacakları dâhil) amme alacaklarına uygulanan tahsil zamanaşımı, sürenin başlangıcı olarak belirlen tarihin rastladığı takvim yılını takip eden bir sonraki takvim yılı başından itibaren hesaplandığı için, bunlarda zamanaşımının son günü takvim yılının son gününe (31 Aralık) tekabül eder. Ancak; gümrük vergilerinde, yükümlülüğün doğduğu tarihten itibaren zamanaşımı süresi hesaplandığı için, son gün ilgili yılın herhangi bir gününe isabet edebilir. Diğer taraftan, gümrük vergi ve cezalarında cebren tahsil yöntemleri uygulandığında, AATUHK'un 102'nci maddesi uyarınca vadenin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren beş yıllık tahsil zamanaşımı uygulanacaktır.

Gümrük vergilerinde tahakkuk zamanaşımı için önem arz eden diğer bir husus, adli yargıda açılan ceza davalarının zamanaşımı süresini uzatmasıdır. Gümrük alacaklarına ilişkin tespit edilen fiilin suç kapsamında bir ceza uygulanmasını gerektirdiğinde, adli yargıda ceza davası açılmış olmak kaydıyla, TCK hükümleri uyarınca belirlenen dava ve ceza zamanaşımı süreleri içerisinde kovuşturularak tahsil edilmesi gerekir. Bu konuda verilen yargı kararları, ceza davasının kesinleşen sonucuna göre anılan hükmün uygulanması gerektiğine ilişkindir. Diğer bir ifadeyle, ceza yargılaması sonucunda beraat kararı verilmesi ve kararın kesinleşmesi halinde, tahakkuk zamanaşımı süresi TCK'da yer alan sürelerle göre uzamayacak, üç yıllık genel zamanaşımı süresine tabi olacaktır.

Danıştay'ın bir bozma kararında<sup>47</sup>, gümrük alacaklarının suça ilişkin bir fiil ile meydana gelmesi halinde, vergi ve cezalarda suçun tabi olduğu zamanaşımının uygulanması açısından içtihat ortaya konulmuştur. Olayın olguları şöyledir: 2009 ve 2010 yıllarında tescilli serbest dolaşıma giriş beyannameleri muhteviyatı araçların kıymeti noksan beyan edildiğinden bahisle 15/03/2016 tarihinde tebliğ edilen ek tahakkuk ve para cezası kararlarının iptali istemiyle dava açılmıştır. İlk derece mahkemesince, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren üç yıllık zamanaşımı süresinde işlemlerin tebliğ edilmediği, bu süre içerisinde ceza davasının da açılmadığı belirtilerek dava konusu

---

<sup>47</sup> Danıştay 7. Dairesinin 26/11/2021 tarih ve E:2021/1702, K:2021/5215 sayılı kararı (EK-2).

işlemlerin iptaline; bölge idare mahkemesince, kararın usul ve hukuka uygun olduğuna karar verilmiştir. Temyiz incelemesinde; gümrük alacaklarında suçun tabi olduğu zamanaşımının uygulanabilmesi için ceza davası açılmasının herhangi bir süreyle sınırlandırılmadığı, vergilerin tebliği için öngörülen üç yıllık genel zamanaşımı süresinin geçirilmesinden sonra da ceza davasının açılabilceğı, davacının fiili nedeniyle açılmış bir ceza davasında verilecek mahkûmiyet hükmünün gümrük alacakları hakkında dava ve ceza zamanaşımı sürelerinin uygulanmasını mümkün kılacağı, dosya incelendiğinde ise şirket yetkilileri hakkında açılmış olan ceza yargılamasının devam ettiğinin anlaşıldığı belirtilmiş, zamanaşımı süresinin belirlenebilmesi için ceza yargılamasında verilecek kararın kesinleşmesi üzerine oluşacak hukuki duruma göre karar verilmesi gerektiğine hükmedilmiştir.

Danıştay'ın bir onama kararında<sup>48</sup>, ceza davasının düşmesi nedeniyle gümrük alacaklarında uygulanacak genel zamanaşımı süresine ilişkin değerlendirme yapılmıştır. Olayın olguları şöyledir: davacı adına 2006 yılında tescilli serbest dolaşıma giriş beyannamesi muhteviyatı eşyanın kıymeti noksan beyan edildiğinden bahisle alınan ek tahakkuk kararının iptali istemiyle dava açılmıştır. İlk derece mahkemesince, gümrük yükümlülüğünü doğuran olay nedeniyle gümrük kaçakçılığı ve sahtecilik suçlarından dolayı açılan davada, ağır ceza mahkemesi yargılamasında verilen mahkûmiyetin, Yargıtay'ın suç tarihi itibarıyla oniki yıllık olağanüstü dava zamanaşımının temyiz inceleme gününde tamamlanmış olması nedeniyle ceza davasının düşmesine karar verildiği anlaşıldığından, gümrük alacakları için üç yıllık genel zamanaşımı süresi dikkate alınarak süresinde tebliğ edilmeyen dava konusu işlemin iptaline; temyiz incelemesinde, kararın usul ve hukuka uygun olduğuna karar verilmiştir.

Danıştay'ın bir bozma kararında<sup>49</sup>, ceza yargılamasında verilen beraat kararının istinaf incelemesini yapan bölge adliye mahkemesince bozulması nedeniyle, gümrük alacaklarına ilişkin zamanaşımı süresinin tespitinde ceza yargılamasının kesinleşmesi gerektiği belirtilmiştir. Olayın olguları şöyledir: 2010 ilâ 2013 yıllarında tescilli serbest

---

<sup>48</sup> Danıştay 7. Dairesinin 10/06/2022 tarih ve E:2021/2386, K:2022/2889 sayılı kararı (EK-3).

<sup>49</sup> Danıştay 7. Dairesinin 11/10/2022 tarih ve E:2019/711, K: 2022/3720 sayılı kararı (EK-4).

dolaşıma giriş beyannameleri muhteviyatı eşyanın kıymetinin noksan beyan edildiğinden bahisle alınan ek tahakkuk ve para cezası kararlarının iptali istemiyle dava açılmıştır. İlk derece mahkemesince, olayla ilgili olarak şirket yetkilileri hakkında yapılan yargılamada ağır ceza mahkemesince beraat kararı verildiğinden tahakkuk zamanaşımının ceza zamanaşımı nedeniyle uzamayacağı, bu nedenle, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren üç yıllık zamanaşımı süresinde tebliğ edilmeyen dava konusu işlemlerin iptaline; bölge idare mahkemesince, kararın usul ve hukuka uygun olduğuna karar verilmiştir. Temyiz incelemesinde; dosyanın UYAP kayıtlarıyla birlikte değerlendirilmesinden, davacı şirket yetkilileri hakkında açılan ceza davasında verilen beraat kararının, bölge adliye mahkemesince bozularak esas hakkında yeniden inceleme yapılmak üzere mahkemesine gönderildiği anlaşıldığından, TCK'da yer alan dava ve ceza zamanaşımı sürelerinin gümrük alacakları için uygulanabilmesi için ceza yargılamasında verilecek kararın kesinleşmesinin beklenilmesi ve kesinleşen hüküm üzerine oluşacak hukuki duruma göre yeniden karar verilmesi gerektiğine hükmedilmiştir.

Gümrük yükümlülüğünü doğuran olay hakkında dava açılması halinde tahakkuk zamanaşımı süresinin durmasına ilişkin yasal hüküm bulunmaktadır (GK, md., 197/2). Buna göre, gümrük yükümlülüğünü doğuran olayla ilgili olarak, zamanaşımı süresi içerisinde adli ya da idari yargıda dava açılması halinde zamanaşımı süresi duracaktır. Bu durumda, davanın sonuçlanmasından sonra kalan süre içerisinde ek tahakkuk veya para cezası kararı alınarak yükümlüye tebliğ edilebilmesi mümkündür. Örneğin, gümrük vergilerine ilişkin bir işlemin vergi mahkemesince usule aykırı olduğu gerekçesiyle iptali üzerine, dava açıldığında duran zamanaşımı süresi dikkate alınarak gümrük idaresince usulüne uygun yeni bir işlemin tebliği mümkündür. Ayrıca, gümrük alacaklarının ceza uygulanmasını gerektiren bir fiile ilişkin olması halinde, suçun tabi olduğu dava ve ceza zamanaşımına ilişkin yukarı belirtilen hususlar çerçevesinde bu sürelerin dikkate alınması gerekir.

## **ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: GÜMRÜK VERGİLERİNDE UZLAŞMA KURUMU, HUKUKİ DEĞERLENDİRME VE ETKİNLİK**

### **3.1. Uzlaşmanın Maddi ve Şekli Koşulları**

#### **3.1.1. Maddi Koşullar**

##### **3.1.1.1. Uzlaşmanın Kapsamı**

Gümrük vergileri özelinde uyuşmazlıklar iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Uyuşmazlıklar, eşyanın henüz serbest dolaşıma girmesinden önce veya tüm gümrük işlemleri yapılarak fiili ithalatın gerçekleşmesinin ardından çıkabilmektedir (Öner, 2014, s. 531).

Gümrük vergisinin sistematik yapısından kaynaklı olarak, bu vergilerin uyuşmazlıklarının çözümünde, dâhilde alınan vergi uyuşmazlıklarına nazaran bazı farklılıklar bulunmaktadır. Gümrük vergisi, yapısı itibariyle eşya üzerinden alınan, tahakkuku ve tahsilatı da aynı anda gerçekleşen bir vergi türüdür. Bu nedenle, gümrük vergileri hakkındaki uyuşmazlıklar, eşyanın niteliği ya da kıymeti vb. unsurlar açısından yoğunluk kazanır. Ancak, dâhilde alınan vergiler daha çok yükümlülerin defter kayıtları ve bunların dayanağını oluşturan belgeler esas alınarak yapılan incelemelerde ortaya çıkabilmektedir (Öner, 2014, s. 531).

Vergilendirme süreci ve uyuşmazlıkların ortaya çıkmasında, gümrük vergileri ile dâhilde alınan vergiler arasında farklılıklar bulunmasına rağmen, sonuç itibariyle taşıdıkları benzerliklerden yola çıkılarak birtakım uygulamalar hayata geçirilmiştir. Gümrük vergilerinde uzlaşma, bunun en belirgin örneğidir. Başlangıçta, gümrük mevzuatında yeri bulunmayan, ancak 6111 sayılı Kanun ile ihdas edilen gümrük vergilerinde uzlaşma kurumu, VUK kapsamındaki uygulamadan esinlenerek uygulamaya konulmuştur. Gümrük vergilerindeki uzlaşmanın, verginin tahakkukundan sonra uygulanan bir çözüm yolu olması nedeniyle, VUK'daki tarhiyat sonrası uzlaşmaya benzerlik gösterdiğini söyleyebiliriz.

Gümrük idareleri tarafından alınan ek tahakkuk ve para cezası kararlarının içeriği amme alacakları için, yükümlüler veya cezaya muhatap alınanlar tarafından uzlaşma başvurusunda bulunulabilmektedir (GK, md., 244/1). Bu nedenle, yükümlülerin beyanları

veya ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine tahakkuk ettirilen vergiler için uzlaşma talep edilmesi mümkün değildir (Yerci, 2020, s. 616).

Gümrük idaresince yapılan incelemelerde, yükümlünün beyanında eksikliği tespit edilen veya idarenin tespitinden önce yükümlü tarafından bildirilen farklar için muhatabına tebliğ edilen vergi ve cezaların tamamı uzlaşmanın kapsamına girmektedir (GUY, md., 4/1).

GK'nın 244/1'inci maddesine göre, aşağıdaki gümrük alacakları uzlaşmanın kapsamına girmektedir;

- i. Gümrük idaresinin tespiti ile yükümlünün beyanı arasında tespit edilen farklılıktan kaynaklanan gümrük vergileri,
- ii. İdarece tespiti yapılmadan önce beyan sahibi tarafından kendiliğinden bildirilen farklılıklardan kaynaklanan gümrük vergileri,
- iii. GK ve ilgili mevzuat hükümlerine göre gümrük idaresince alınması gereken para cezası kararları muhteviyatı alacaklar.

Yükümlülerin beyanlarında farklılıkların tespitine yönelik idarece yapılacak kontrollere ilişkin işlemler aşağıdaki şekillerde yapılabilmektedir (GUY, md., 4/3):

- i. Beyanın verildiği gümrük idaresince doğrudan kontrolü,
- ii. Gümrükte ikinci muayene yapmaya yetkili görevlilerce,
- iii. İkincil kontrol,
- iv. Sonradan kontrol,
- v. Ertelenmiş kontrol.

Uzlaşma kapsamına giren gümrük vergi ve para cezaları için uzlaşma talebinde bulunulabilmesi için, (GUY, md., 4/2);

- i. Mevzuat hükümlerinin muhatap tarafından yanlış yorumlanması veya yeterince nüfuz edilememesi gerekçesiyle uzlaşmaya tabi alacağın ortaya çıktığının ya da
- ii. İhtilafa düşülen olayda yargı organlarınca verilen kararlar ile gümrük idaresi arasında görüş farklılığının bulunduğu ilişkin hususların ileri sürülmesi gerekmektedir.

### 3.1.1.2. Uzlaşmaya Konu Alacaklar

GUY’da yer alan EK-1 ve EK-2’de, gümrük vergileri ile para cezaları tahdidi olarak sayılmış olup, Yönetmeliğin yayım tarihinden sonra yapılacak düzenlemelerle ihdas edilen gümrük alacakları için de uzlaşmanın uygulanabileceği belirtilmiştir (GUY, md., 5/1).

Yönetmelikte uzlaşmaya tabi olan gümrük vergisi ve cezaları sayılmakta olup gümrük vergileri ile para cezalarının bağlı olduğu kanun ve ilgili maddeler aşağıdaki gibidir.

**Tablo 1:** Uzlaşma Kapsamındaki Gümrük Vergileri

|    |                                               |
|----|-----------------------------------------------|
| 1  | Gümrük Vergisi                                |
| 2  | İlave Gümrük Vergisi                          |
| 3  | Tek ve Maktu Vergi                            |
| 4  | Dampinge Karşı Vergi                          |
| 5  | Sübvansiyona Karşı Telafi Edici Vergi         |
| 6  | KDV                                           |
| 7  | ÖTV                                           |
| 8  | Ek Mali Yükümlülük                            |
| 9  | Toplu Konut Fonu                              |
| 10 | Tütün Fonu                                    |
| 11 | Ek Fon                                        |
| 12 | KKDF                                          |
| 13 | Çevre Katkı Payı                              |
| 14 | Telafi Edici Vergi (İhracat)                  |
| 15 | TRT Bandrol Ücreti (Ticari olmayan eşya için) |

**Kaynak:** GUY, Ek-1.

**Tablo 2:** Uzlaşma Kapsamındaki Para Cezaları

|   |                                                         |
|---|---------------------------------------------------------|
| 1 | GK’nın 234, 235, 236, 237, 238, 239, 241’inci maddeleri |
| 2 | DTDHK’nın 4’üncü maddesi                                |
| 3 | KDV Kanunu’nun 51’inci maddesi                          |
| 4 | ÖTV Kanunu’nun 16’ncı maddesi                           |

**Kaynak:** GUY, Ek-2.

Danıştay'ın bir kararında<sup>50</sup>, KKDF payı üzerinden hesaplanan cezai faizin uzlaşma kapsamında olup olmadığı değerlendirilmiştir. Olayın olguları şöyledir: dahilde işleme izin belgesi kapsamında gümrük muafiyeti uygulanarak ithal edilen malların, ihraç edilen malların bünyesinde kullanılmadığından bahisle KKDF payı üzerinden hesaplanan cezai faiz yönünden yapılan uzlaşma talebinin reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır. İlk derece mahkemesince, GUY'un 5 ve 6'ncı madde hükümleri açıklandıktan sonra, bu kapsamda anılan 5'inci maddesinde uzlaşmaya konu olabilecek alacakların sayıldığı, EK-1'de gümrük vergilerinin, Ek-2'de ise para cezalarının uzlaşmaya konu olabileceğinin düzenlendiği, yine 6'ncı maddesinde uzlaşmaya konu olamayacak alacaklar arasında cezai faizin sayılmadığı anlaşıldığından KKDF payı üzerinden hesaplanan cezai faize yönelik uzlaşma başvurusunun reddine dair işlemin iptaline; davalı idarenin anılan karara ilişkin temyiz isteminin reddine karar verilmiştir.

Danıştay'ın bir bozma kararda<sup>51</sup>, gümrük müdürlüğünden istenen damga vergisi iadesi talebinin reddedilmesi üzerine, bunun ithalde alınan vergilerden olup olmadığı değerlendirilirken GUY hükümlerinden yararlanılmıştır. Olayın olguları şöyledir: uluslararası hızlı kargo faaliyetiyle iştigal eden davacının, elektronik ortamda verdiği gümrük beyannameleri için ödenen damga vergisinin döviz kazandırıcı faaliyet kapsamında istisna olduğundan bahisle iadesi istenilmektedir. İlk derece mahkemesince, iadesi istenen verginin, diğer eş etkili vergiler ve mali yükler kapsamında olduğuna; bölge idare mahkemesince, ilk derece mahkemesi kararının hukuka ve usule uygun olduğuna karar verilmiştir. Temyiz incelemesinde, GK ile GY'de eş etkili vergiler ile mali yüklerin neler olduğunun tek tek sayılmadığı, ancak GUY'da gümrük vergileri kapsamında olan vergilerin sayıldığı, damga vergisinin ise burada yer almadığı belirtilmiştir.

Yükümlüler tarafından gümrük alacağının tamamı için uzlaşma talebinde bulunulabileceği gibi, vergi ve cezaların bir kısmı için de başvurulabilir. Uzlaşma talebi, yükümlüye tebliğ edilen alacakların tamamı üzerinden ya da vergiler veya cezaların tür itibarıyla bir kısmı için yapılabilir. Şartlı muafiyet rejimlerinin ihlal edilmesi nedeniyle

---

<sup>50</sup> Danıştay 7. Dairesinin 27/05/2021 tarih ve E:2017/1471, K:2021/2503 sayılı kararı (EK-5).

<sup>51</sup> Danıştay 9. Dairesinin 10/02/2020 tarih ve E:2020/577, K:2020/575 sayılı kararı (EK-6).

doğan gümrük vergilerinde, tebliğden itibaren 15 gün içinde söz konusu vergiye bağlı para cezaları için de uzlaşmaya başvurulabilir (GUY, md., 5).

Danıştay'ın bir onama<sup>52</sup> kararında, uzlaşmaya başvuru süresi açısından değerlendirme yapılmıştır. Olayın olguları şöyledir: yükümlü adına alınan ek tahakkuk ve para cezası kararları hakkında yapılan uzlaşma başvurusunun süresinde olmadığından bahisle reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır. İlk derece mahkemesince, ek tahakkuk ve para cezalarına ilişkin kararların 18/08/2015 tarihinde, aynı beyannamelere ilişkin KKDF payı ve bunun üzerinden hesaplanarak karara bağlanan para cezasının ise daha sonra düzenlenerek 11/09/2015 tarihinde tebliği üzerine, davacının iki işleme karşı 23/11/2015 tarihinde birlikte uzlaşma başvurusunda bulunduğu, GUY'un 11'nci maddesinin 2'nci fıkrasının<sup>53</sup>, ek tahakkuklar ile bunlar üzerinden kesilen para cezalarının ayrı tarihlerde tebliğ edilmesi durumunu düzenlediği, ek olarak tahakkuk ettirilen vergilerin dayanaklarının farklı olduğu, birbirinden bağımsız olan ek tahakkuk ve para cezaları hakkında söz konusu hükmün uygulanmasına olanak bulunmadığı, uzlaşma talebinin, ek tahakkuk veya para cezası kararlarının tebliği tarihinden itibaren onbeş günlük süreden sonra yapıldığı anlaşıldığından davanın reddine; bölge idare mahkemesi ve Danıştay tarafından kararın usul ve hukuka uygun olduğuna karar verilmiştir.

5607 sayılı Kanun'a muhalefet nedeniyle oluşan kaçakçılık suçları, adli para cezaları niteliğindedir. Gümrük alacaklarının aykırı hareketlerden doğmasına sebep olan fiilin, 5607 sayılı Kanunu'nun 3'üncü maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarıyla bağlantılı olması durumunda uzlaşma talebinde bulunulamayacaktır (GK, md., 244/2). Yükümlü tarafından uzlaşma talep edildiğinde, uzlaşmaya konu gümrük alacağının kaçakçılık suçları ile ilişkili olup olmadığının idarece araştırılması zorunludur. Söz konusu araştırma sırasında aşağıdaki hallerden birinin bulunması halinde, gümrük alacaklarının kaçakçılık suçlarıyla bağlantısı nedeniyle uzlaşma talebi reddedilecektir (GUY, md., 6/5);

---

<sup>52</sup> Danıştay 7. Dairesinin 08/12/2021 tarih ve E:2018/1638, K:2021/5471 sayılı kararı (EK-7)

<sup>53</sup> 14/01/2020 tarih ve 31008 sayılı RG'de yayımlanan GUY'da Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik ile yürürlükten kaldırılmıştır.

- i. Adli sürecin henüz başlatılmamış olmasına rağmen, 5607 sayılı Kanun kapsamında takibatin başlatılması amacıyla fezleke veya raporun düzenlenmiş ya da adli makamlara bildirilmiş olması,
- ii. Adli merciler tarafından ilgili hakkında konuyla bağlantılı olarak soruşturma ya da kovuşturma yapılıyor olması,
- iii. Yargılama sonucunda ilgili hakkında konuyla bağlantılı olarak ceza verilmiş olması, hallerinden birinin varlığının tespit edilmesi durumunda kaçakçılık suçlarıyla ilişkinin varlığı tespit edilir.

Gümrük vergi ve para cezalarının, kaçakçılık suçlarıyla bağlantılı olup olmadığı hususu, uzlaşmaya başvurudan itibaren sürecin her aşamasında gözetilir. Bağlantının tespit edilmesi üzerine, uzlaşma tamamlanmadan sonuçlandırılır (GUY, md., 6/7).

4458 sayılı Kanun uyarınca, bazı fiiller nedeniyle beyanname konusu eşya hakkında mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını uygulanabilmektedir. Bu tür kararlar uzlaşma kapsamının dışında olmakla birlikte, söz konusu eşya ile ilgili gümrük vergileri ve para cezaları uzlaşma başvurusuna konu edilebilir (GUY, md., 6/7).

Alacağın tahsilat aşamasına gelmesi halinde, AATUHK'na ilişkin hükümler uygulanacağından, bu aşamadan itibaren gümrük alacakları uzlaşmanın kapsamı dışında çıkmaktadır.

Genel olarak, uzlaşma başvurusu üzerine, idare tarafından yükümlünün uzlaşmaya davet edilerek sürecin başlatılması veya uygun olmayan başvuruların reddedilerek sonlandırılması gerekir. Uzlaşma başvurusu neticelendirilmeden, gümrük alacağı için tahsilat işlemlerine girişilmesi mümkün değildir.

Bu husus, bir yargı kararına<sup>54</sup> yansımıştır. Olayın olguları şöyledir: ithal edilen eşyanın beyan edilenden farklı gümrük tarife istatistik pozisyonunda olduğundan bahisle alınan para cezası kararına yönelik uzlaşma başvurusunun reddi işleminin iptali istemiyle dava açılmıştır. İlk derece mahkemesince, uzlaşma talebinin, alacağın tahsil aşamasına geldiği

---

<sup>54</sup> Adana Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 24/11/2021 tarih ve E:2021/1609, K:2021/2750 sayılı kararı (EK-8).

belirtilerek uzlaşmaya konu edilemeyeceğinden bahisle idarece reddedildiği, ancak, davacının ceza kararını onbeş günlük yasal süresi içerisinde uzlaşmaya konu ettiği, uzlaşma talebinde bulunulması nedeniyle ceza kararına itiraz süresinin durduğu, beyanname konusu eşyaların gümrükten çekilebilmesi için davacı tarafından ödeme yapıldığı, fakat ortada ceza kararına itiraz üzerine verilen kesinleşmiş bir kararın bulunmadığı, ceza kararına itiraz aşamasında süreç devam ederken uzlaşma talebine istinaden idare tarafından neticelenmiş ve tahsilat aşamasına geçilmesini sağlayacak bir işlem de tesis edilmediği anlaşıldığından dava konusu işlemin iptaline; bölge idare mahkemesince kararın usul ve hukuka uygun olduğuna kesin olarak karar verilmiştir.

### **3.1.2. Şekli Koşullar**

#### **3.1.2.1. İşlemlerin Uygulanması Bakımından**

Uzlaşmaya ilişkin başvuru işlemlerini yürütme görevi, Tahsilât, Taksitlendirme ve Geri Verme Şube Müdürlüğüne verilmiştir (TBTTHY, md., 13/ç). Ayrıca, GY’de yer alan sınırlar dâhilinde, bölge müdürlükleri tarafından da işlemlerin yürütülmesi mümkündür. (TBTTHY, md., 6/f).

#### **3.1.2.2. Uzlaşma Başvurusunun Usulü ve Başvuru Sonuçları**

Uzlaşma başvurusu, yükümlüye tebliğ edildiği tarihten itibaren onbeş gün içerisinde yapılmalıdır. Uzlaşmanın konusunu ise gümrük vergileri ile vergi aslına bağlı olup olmadığına bakılmaksızın idarece alınmasına karar verilen para cezalarından oluşan gümrük alacakları oluşturmaktadır (GUY, md., 11).

Danıştay’ın bir bozma kararında<sup>55</sup>, uzlaşma başvurusunun reddi işleminin kesin ve icrai olup olmadığına yönelik değerlendirme yapılmıştır. Olayın olguları şöyledir: dahilde işleme belgesi kapsamında işlem gören eşyanın taahhüt hesabının müeyyideli kapatıldığından bahisle alınan ek tahakkuk ve para cezası kararlarına yönelik uzlaşma başvurusunun reddi işleminin iptali istemiyle dava açılmıştır. İlk derece mahkemesince, uzlaşma başvurusunun reddi işlemi doğrudan dava konusu edilmeyeceğinden GK’nın

---

<sup>55</sup> Danıştay 7. Dairesinin 29/05/2018 tarih ve E:2014/3337, K:2018/3027 sayılı kararı (EK-9).

242'nci maddesi uyarınca itiraza konu edilmesi gerektiği belirtilerek, idari mercii tecavüzü nedeniyle dilekçenin ilgili idareye tevdiine karar verilmiştir. Temyiz incelemesinde, uzlaşma başvurusunun reddi işleminin GK'nın 242'nci maddesi kapsamında itiraz süreci işletilmesi gereken idari kararlardan olmadığı belirtilmiş, anılan işlemin kesin ve icrai nitelikte olduğu gerekçesiyle doğrudan dava konusu edilebileceğine hükmedilmiştir.

Uzlaşmaya başvurulacak gümrük alacakları için, GK'nın 242'nci maddesi kapsamında itiraz başvurusunda bulunulması gerekmez. Gümrük vergilerinin sistematığında, uzlaşma talebi, itirazdan önce uygulanması gereken bir prosedür olarak öngörülmüştür. Ancak, davacı tarafından uzlaşma başvurusu yapılmadan itiraz edilmiş ise, itiraz başvurusu idarece sonuçlandırılmadan önce uzlaşma talebinde bulunulması mümkündür.

Danıştay'ın bir onama kararında<sup>56</sup>, uzlaşma başvurusu nedeniyle itirazda uygulanacak başvuru süresine ilişkin değerlendirme yapılmıştır. Olayın olguları şöyledir: uzlaşma başvurusunda bulunulmasından sonra tayin edilen uzlaşma gününün ertelenmesi ve yeniden belirlenen tarihte yapılan görüşme sonucunda uzlaşmanın vaki olmaması üzerine, yükümlü tarafından idareye itiraz başvurusunun süre yönünden reddi işleminin iptali istemiyle dava açılmıştır. İlk derece mahkemesince, ek tahakkuk ve para cezası kararlarına karşı süresi içinde uzlaşma talebinde bulunulduğu, ilk uzlaşma tarihinde alınan kararla uzlaşmanın 13/03/2019 tarihine ertelendiği, bu tarihte yapılan toplantıda uzlaşmanın vaki olmaması üzerine bir gün sonra ve yasal süresi içinde bölge müdürlüğüne itirazda bulunulduğu anlaşıldığından, itiraz başvurusunun süresinde yapılmadığından bahisle reddine dair işlemin iptaline; temyiz incelemesinde, kararın usul ve hukuka uygun olduğuna karar verilmiştir.

Uzlaşma talebi henüz sonuçlanmadan itirazda bulunulması üzerine çıkan bir uyuşmazlık yargı mercilerine taşınmıştır<sup>57</sup>. Olayın olguları şöyledir: davacı adına tescilli beyannameler muhteviyatı eşya nedeniyle alınan ek tahakkuk kararı ile ceza kararlarına yapılan itirazın incelenmeksizin reddine dair işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır. İlk

---

<sup>56</sup> Danıştay 7. Dairesinin 29/03/2022 tarih ve E:2021/4552, K:2022/1365 sayılı kararı (EK-10).

<sup>57</sup> İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. Vergi Dava Dairesinin 01/11/2021 tarih ve E:2021/3036, K:2021/8227 sayılı kararı (EK-11).

derece mahkemesince, davacı tarafından söz konusu ek tahakkuk ve ceza kararına karşı uzlaşma talep edildiği ve ardından henüz uzlaşma görüşmesi gerçekleşmeden itiraz başvurusunda bulunulduğu, GK'nın 242'nci maddesi gereğince kendisine yapılan itiraz başvurularını otuz gün içinde karara bağlayarak ilgilisine tebliğ etme görevi olan idarenin, davacının itiraz başvurusunu belirtilen süre içerisinde yanıtlamadığı gibi süre uzatım kararı verilmek suretiyle davacının yanıltıldığı, akabinde, itiraz süresinin dolmasından sonra davacının talebini usulden reddetmek suretiyle hak arama hürriyetine engel olduğu anlaşıldığından, davacının itiraz başvurusunun esası incelenmek suretiyle sonuçlandırması gerekirken usulden reddeden dava konusu işleminde hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle iptaline karar verilmiştir. Davalı idare tarafından yapılan istinaf başvurusunda, davacı adına ek tahakkuk ve ceza kararı alınarak 23/09/2019 tarihinde e-tebligat sistemi üzerinden tebliğ edildiği, davacı tarafından 30/09/2019 tarihinde yapılan uzlaşma başvurusunda uzlaşmaya varılamaması üzerine onbeş günlük itiraz süresinden kalan sekiz gün içerisinde (en son 26/12/2019) dava açılmadığı, dolayısıyla dava konusu işlemlerin hukuka uygun olduğu iddialarında bulunulmuştur. Bölge idare mahkemesince, davalı idarenin istinaf istemi reddedilerek kararın usul ve hukuka uygun olduğuna kesin olarak karar verilmiştir.

Uzlaşma başvurusu üzerine, itiraz ve dava açma süreleri durmaktadır. Uzlaşma görüşmesi sonucunda, uzlaşmanın vaki olmaması veya herhangi bir sebeple temin edilememesi hâlinde, işlemeyen süreler kaldığı yerden itibaren yeniden işlemeye başlayacaktır. Ayrıca, itiraz veya dava açma sürelerinin bitmesine beş günden az bir zaman kaldıysa, kalan süre beş güne tamamlanarak dikkate alınır. Diğer taraftan, uzlaşmanın temin edilememesi veya vaki olmaması hallerinde, aynı olaya ilişkin olarak tekrar uzlaşma talebinde bulunulması mümkün değildir (GK, md., 244/1).

Sürelerin hesaplanmasını örnek üzerinden açıklamak gerekirse; gümrük idaresince ek tahakkuk yapılarak tebliğ edilen gümrük vergisi için, tebliğ tarihinden itibaren onikinci günde yükümlü tarafından uzlaşma talebinde bulunulması durumunda, yapılan uzlaşma görüşmesi sonucunda uzlaşmanın vaki olmaması üzerine kalan süre işlemeye devam edecektir. Örneğimizde, yükümlü açısından (onbeş günlük itiraz süresinden) kalan itiraza başvuru süresi üç gün olmasına rağmen, GK'nın 244'üncü maddesinin 1'nci fıkrası uyarınca beş güne tamamlanarak uygulamaya konulacaktır.

Yukarıda yer verilen örnek olay, yargısal bir uyuşmazlık olarak Danıştay’ın bir bozma kararına yansımıştır<sup>58</sup>. Olayın olguları şöyledir: uzlaşma başvurusunun reddi üzerine yapılan idari itirazın süre yönünden reddine dair işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır. İlk derece mahkemesince, dava konusu para cezası kararının 27/02/2018 tarihinde tebliği üzerine, davacının onbeş günlük itiraz süresi içerisinde 13/03/2018 tarihli dilekçeyle uzlaşma başvurusunda bulunduğu, uzlaşma başvurusunun reddine dair 25/10/2018 tarihli Gümrükler Genel Müdürlüğü işleminin ise 30/10/2018 tarihinde tebliğ edildiği, bu tarihten itibaren itiraz süresi mevzuat hükümleri gereğince üç gün<sup>59</sup> uzamakla sürenin son gününün 02/11/2018 olmasına karşın, davacının bu süreyi geçirdikten sonra 12/11/2018 tarihinde itiraz yoluna başvurduğu anlaşıldığından, yasal süresi içerisinde yapılmayan itiraz başvurusunun usul yönünden reddedilmesine ilişkin işlemde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir.

Söz konusu kararın temyiz incelemesinde; uzlaşma başvurusunun reddine dair 25/10/2018 tarihli Gümrükler Genel Müdürlüğü işleminde başvuru mercii ve süresinin gösterilmediği anlaşıldığından, Anayasa’nın 40’ncı maddesinin 2’nci fıkrasına ilişkin gerekçede belirtildiği üzere, son derece karışık olan mevzuat karşısında bireylerin haklarını arayabilmelerini olanaklı kılmak amacıyla yapılan düzenlemeye aykırı olduğundan, Anayasa’nın 36’ncı maddesinde yer alan hak arama hürriyetini sınırladığı, temel hak ve hürriyetlerin korunmasını düzenleyen 40’nci maddesine açıkça aykırılık oluşturduğu gerekçesiyle temyize konu kararın bozulmasına hükmedilmiştir.

Uzlaşma konusu gümrük alacağının, uzlaşma kapsamında olmadığından bahisle idarece uzlaşma başvurusunun reddine dair işlemlerin iptali istemiyle açılacak davalarda, idari itiraz ve dava açma süreleri durmaktadır. Aksi yönde verilen bir mahkeme kararı Danıştay<sup>60</sup> tarafından bozulmuştur. Olayın olguları şöyledir: davacı adına tescilli serbest dolaşıma giriş beyannamesi muhteviyatı eşyaya ilişkin “Form A” menşe belgesinin sahte olduğundan bahisle alınan ek tahakkuk ve para cezalarının iptali istemiyle dava açılmıştır.

---

<sup>58</sup> Danıştay 7. Dairesinin 26/01/2022 tarih ve E:2020/674, K:2022/254 sayılı kararı (EK-12).

<sup>59</sup> 07/11/2019 tarih ve 30941 sayılı RG’de yayımlanan 24/10/2019 tarih ve 7190 sayılı Kanun’un 16’ncı maddesi ile değiştirilmeden önceki hali.

<sup>60</sup> Danıştay 7. Dairesinin 07/11/2019 tarih ve E:2015/1614, K:2019/5896 sayılı kararı (EK-13).

İlk derece mahkemesince, dava konusu ek tahakkuk ve para cezalarının uzlaşma kapsamında olmadığı, davacı tarafından yapılan uzlaşma başvurusunun itiraz için öngörülen onbeş günlük süreyi durdurmasının mümkün olmadığı, bu nedenle, idareye süresinde itirazda bulunulmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir. Temyiz incelenmesinde; 06/01/2014 tarihinde tebliğ edilen tahakkuk ve para cezası kararlarına yönelik 15/01/2014 tarihinde uzlaşma başvurusunda bulunulduğu, idarece vergi ve cezaların 5607 sayılı KMK kapsamında olması nedeniyle uzlaşma yoluna başvurulamayacağından bahisle uzlaşma başvurusunun reddedildiği, anılan işlemin 31/01/2014 tarihinde tebliğ edildiği, söz konusu işleme karşı 03/02/2014 tarihinde dava açıldığı, dava konusu işlemin içeriğinde uzlaşmaya başvurulamayacağına ilişkin ibare bulunmadığından, başvurunun reddedileceği hususunda davacının bilgisi olduğunun kabul edilemeyeceği, öte yandan, mevzuat hükümlerine göre uzlaşma başvurusunda bulunulduğunda itiraz ve dava açma sürelerinin duracağı, uzlaşma kapsamında olmayan gümrük alacakları açısından sürelerin durmayacağına ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmadığı göz önünde bulundurulduğunda, uzlaşma talebinde bulunan davacıya uzlaşmaya başvurulamayacağının idarece bildirilmesi üzerine kalan süre içerisinde itirazda bulunulduğu gerekçesiyle dava konusu işlemin esasının incelenmesi gerektiğinden temyize konu kararın bozulmasına karar verilmiştir.

Uzlaşmanın temin edilememesinin hangi durumlarda ortaya çıkacağı, GUY ile tanımlanmıştır. Buna durumlar, uzlaşma komisyonu tarafından uzlaşmaya davet edilen yükümlünün görüşmelere katılmaması veya uzlaşmaya gelmesine rağmen görüşmeler sonucu şekillenen uzlaşma tutanağını imzalamaktan imtina etmesi ya da ihtirazi kayıt şerhi koyarak uzlaşma tutanağını imzalamak istemesidir (GUY, md., 3/1-g).

Uzlaşmanın vaki olmaması ise uzlaşma komisyonunca yükümlüye yapılan nihai teklifin kabul edilmemesi üzerine uzlaşma görüşmelerinin sonlandırılmasıdır (GUY, md., 3/1-ğ).

Danıştay'ın bir onama kararında<sup>61</sup>, davanın süresinde olmadığı yönündeki davalı idarenin iddiası değerlendirilirken, uzlaşmanın vaki olmaması nedeniyle yapılan itirazın süresinde olduğuna karar verilmiştir. Değerlendirmeler yapılırken, uzlaşma sürecinde, itiraz ve

---

<sup>61</sup> Danıştay 7. Dairesinin 23/02/2022 tarih ve E:2018/1953, K:2022/782 sayılı kararı (EK-14).

dava açma sürelerinin durduğu göz önünde bulundurulmuştur. İlk derece mahkemesince, idarece davanın süresinde açılmadığı ileri sürülmesine rağmen, 15/04/2016 tarihli idari kararın 18/04/2016 tarihinde tebliğ edildiği, davacının 19/04/2016 tarihinde uzlaşma başvurusunda bulunduğu, 06/10/2016 tarihinde uzlaşma sağlanamadığına dair tutanağın düzenlendiği, uzlaşmanın vaki olmaması nedeniyle davacının GK'nın 242'nci maddesi uyarınca 10/10/2016 tarihinde itiraz ettiği, itirazın reddine dair 02/11/2016 tarihli kararın 07/11/2016 tarihinde tebliği üzerine 06/12/2016 tarihinde açılan davanın süresinde olduğunun anlaşıldığına; temyiz incelemesinde, kararın usul ve hukuka uygun olduğuna karar verilmiştir.

Aynı konu ve sebepten kaynaklanan gümrük alacakları için, uzlaşma talebinden önce dava açılmış olması halinde, uzlaşma görüşmelerinin tamamlanmasına kadar mahkemelerce inceleme yapılamayacağı gibi karara bağlanması da mümkün görünmemektedir. Kaldı ki, herhangi bir sebeple mahkeme tarafından incelenir ve karar bağlanırsa, söz konusu karar hükümsüz sayılmalıdır. Diğer taraftan, uzlaşma vaki olmaz veya temin edilemezse söz konusu davanın görülmesine devam edilir (Taşkan, 2020, s. 250).

Danıştay'ın bir kararında<sup>62</sup>, dava konusu gümrük alacakları için uzlaşma yapıldığının temyiz aşamasında yargı organına bildirilmesi üzerine, uyuşmazlığın uzlaşma yoluyla kesin olarak sona erdirildiği anlaşıldığından, karar verilmesine yer olmadığına hükmedilmiştir.

Uzlaşma talebinde bulunabilecekler (GUY, md., 12);

- i. Yükümlünün kendisi, temsilcisi veya özel vekâletname verilmesi şartıyla gümrük müşaviri;
- ii. Veli ya da vasi;
- iii. Aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden yükümlü ile müştereken ve müteselsilen sorumlu olması halinde gümrük müşavirleri kendileri için uzlaşma talebinde bulunabilir.

---

<sup>62</sup> Danıştay 7. Dairesinin 23/02/2022 tarih ve E:2018/4443, K:2022/768 sayılı kararı (EK-15).

Yukarıda sayılanlar tarafından, Ticaret Bakanlığı'nın kurumsal internet sayfası üzerinden BİLGE şifresi kullanılarak, elektronik ortamda uzlaşma talebinde bulunmaktadır. Başvuracakların BİLGE şifresinin bulunmaması halinde, GUY Ek-3'te yer alan form ile ıslak imzalı başvuruda bulunulması mümkündür. Bu durumda, uzlaşmaya başvuru tarihi olarak, evrakın idarenin kayıtlarına alındığı veya taahhütlü postaya verilmesi halinde de postaya verildiği tarih dikkate alınır (GUY, md., 10/1).

GUY'un 12'nci maddesinden anlaşılabacağı üzere, yükümlünün temsilcisi tarafından da uzlaşma başvurusunda bulunulması mümkündür. Uzlaşmaya vekil aracılığıyla başvurulmasında, vekaletnamede özel yetki verilmesi koşulu aranmamaktadır. Nitekim, Danıştay'ın bir onama kararında<sup>63</sup>, bu düşünceye paralel olarak verilen karar onanmıştır. Olayın olguları şöyledir: yükümlü adına alınan ek tahakkuk ve para cezası kararlarının tebliği üzerine avukat olan vekil aracılığıyla yapılan uzlaşma başvurusunda uzlaşmaya varılmamasından sonra, yükümlü tarafından vekilin uzlaşmaya ilişkin özel yetkisi bulunmadığından bahisle yeniden uzlaşma hakkı verilmesi istemiyle idareye başvurusunun reddine dair işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır. İlk derece mahkemesince, GUY'un 12'nci maddesinde yer alan düzenlemede, uzlaşma başvurusunda bulunan temsilcilerin özel vekâletnamelerinin bulunmasına gerek olmadığına anlaşıldığı, ayrıca, davacının ahzu kabz, sulh ve ibra, feragat ve kabul ile davadan feragat gibi oldukça geniş yetkiler içeren vekâletname ile adı geçen vekili yetkilendirdiği görüldüğünden, vekil aracılığıyla yapılan uzlaşma başvurusunun geçerli olduğu, dolayısıyla, davacı tarafından, avukatın uzlaşma için özel yetkisinin bulunmadığı ileri sürülerek yeniden uzlaşma hakkı verilmesi istemiyle yapılan başvurunun reddine dair işlemde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine; bölge idare mahkemesince kararın usul ve hukuka uygun olduğuna karar verilmiştir.

Söz konusu karara yönelik davacının temyiz başvurusunda, avukatı adına düzenlenen vekaletname incelendiğinde uzlaşma vb. gibi konularda özel yetkisinin bulunmadığı, 6100 sayılı HMK'nın<sup>64</sup> 74. maddesi uyarınca açıkça yetki verilmedikçe vekilin alternatif

---

<sup>63</sup> Danıştay 7. Dairesinin 31/01/2022 tarih ve E:2018/4672, K:2022/317 sayılı kararı (EK-16).

<sup>64</sup> 04/02/2011 tarih ve 27836 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

uyuşmazlık çözüm yollarına başvuramayacağı, GY'nin 13'üncü maddesi uyarınca davalı idarece başvuru sahibinin başvuruda bulunma yetkisini haiz olup olmadığının incelemesinin gerektiği, bu usule uyulmadan yetkisiz kişinin yaptığı başvurunun kabul edilmesi suretiyle tesis edilen işlemin davacıyı bağlamayacağı, işlemin yetki unsurunda sakatlıktan ötürü yok hükmünde olduğu ileri sürülmüş; temyiz incelemesinde, karar onanarak kesinleşmiştir.

İştirak sebebiyle ceza kesilenlerden her biri münferiden uzlaşma talebinde bulunabilir. Buna göre, uzlaşma talepleri sadece başvuruda bulunanlar hakkında sonuç doğurmaktadır. (GUY, md., 10/2)

Uzlaşma talebinde bulunan yükümlülerin bundan feragat etmeleri de mümkündür. Ancak, bunun için, yükümlünün kendisine uzlaşma davetiyesinin henüz tebliğ edilmemesi gerektiğine ilişkin koşul öngörülmüştür. Başvurudan feragat edilmesi ve bunun idarece kabul edilmesi halinde, feragatin idare tarafından kabul edildiğine ilişkin yazının yükümlüye tebliğ tarihinden itibaren, işlemeyen itiraz ve dava açma süreleri kaldığı yerden işlemeye devam edecektir. Bu durumda, aynı vergi ve cezalar için tekrar uzlaşma talebinde bulunulması mümkün değildir (GUY, md., 14/2).

Müşterek ve müteselsil sorumluluk hallerinde, aynı gümrük alacaklarının ödenmesinden sorumlu tutulan gümrük müşavirlerinin uzlaşma başvuruları, yükümlünün başvurusu ile birlikte sonuçlandırılır. Bu durumda, taraflardan biri ya da her ikisinin de katılımı ile uzlaşma görüşmesi yapılabilir (GUY, md., 14/3). Ancak, taraflardan biri uzlaşma başvurusunda bulunup diğerinin itiraz yoluna gitmesi halinde, söz konusu itiraz, uzlaşmaya başvuran kişinin talebi sonuçlandırıldıktan sonra değerlendirilecektir (GUY, md., 14/4).

### **3.1.2.3. Uzlaşma Komisyonları**

Uzlaşma kurumunda, idarenin iradesi gümrük uzlaşma komisyonu eliyle yürütülmekte, uzlaşma talepleri söz konusu komisyon tarafından yükümlüyle karşılıklı olarak görüşülmekte, değerlendirilmekte ve sonuçlandırılmaktadır.

Uzlaşma komisyonları, uzlaşma görüşmelerine başlamadan önce isteğin usulüne uygun bir şekilde yapılıp yapılmadığını ve komisyon yetkisi içinde bulunup bulunmadığını inceler. Yapılan bu ön inceleme esnasında, uzlaşma talebini usulüne uygun bulmazsa işin

esasına geçilmeden uzlaşma talebini reddeder. Eğer, usulüne uygun olduğu anlaşılırsa, talepte bulunanın hazır bulunduğu bir toplantıda isteğin esasları incelenerek görüşmeler yapılır (Mutluer, 1974, s. 92).

Kanuna göre, gümrük uzlaşma komisyonlarının kurulması, çalışma şekli ve uzlaşma kapsamında yapılacak işlemlere ilişkin usul ve esaslar yönetmelikle düzenlenmelidir (GK, md., 244/3). Mezkûr maddeye istinaden çıkarılan GUY'da, Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonları ve Merkezi Uzlaşma Komisyonları adı altında iki farklı gümrük uzlaşma komisyonu kurulmuştur. Söz konusu komisyonların yetkileri miktar itibariyle belirlenmiş olup, sınırın altında kalanlar için gümrük ve dış ticaret bölge müdürlükleri bünyesindeki uzlaşma komisyonları, sınırı aşanlar için ise merkezdeki uzlaşma komisyonları yetkili kılınmıştır (GUY, md., 9/1). Söz konusu uzlaşma komisyonlarının çalışmaları gizli olarak yürütülür (GUY, md., 21/4).

Uzlaşma komisyonlarının yetki alanlarına ilişkin tutarların tespitinde (GUY, md., 9/3),

- i. Kalemler itibariyle hesaplanan gümrük vergileri ile buna bağlı para cezalarının toplamı,
- ii. Beyannamede birden fazla kalem olması halinde, her bir kaleme düşen alacakların toplamı,
- iii. Nitelik itibariyle aynı olan gümrük alacaklarına ilişkin işlemlerin birden fazla olması halinde tümü üzerinden dikkate alınır.

Usulsüzlük cezaları ile nitelik bakımından vergi aslına bağlı olmayan para cezalarının ayrı ayrı dikkate alınması esastır. Para cezalarının nitelik itibariyle aynı ve birden fazla olması halinde, tutar tespit edilirken para cezalarının toplamı dikkate alınır (GUY, md., 9/4).

Mevzuat uyarınca, vergi aslı ile verginin aslına bağlı olmayan para cezalarının birlikte uygulanması gereken hallerde, bunların toplamı dikkate alınarak uzlaşma komisyonlarının yetki alanları tespit edilir (GUY, md., 9/7).

#### **3.1.2.4. Uzlaşmanın Sonuçları**

Uzlaşmanın sonuçlandırılması halinde düzenlenen tutanak kesindir. Uzlaşan taraflar, artık hiçbir yargı merciine başvuramayacak olup, kanuni esaslar içerisinde vergi ve cezaları ödemekle mükelleftirler (Mutluer, 1974, s. 92).

Uzlaşma görüşmeleri üzerine belirlenen gümrük alacaklarının, uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekir. Burada, uzlaşılan vergiler üzerinden hesaplanması gereken gecikme faizi, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için AATUHK hükümlerine göre belirlenen gecikme zammı oranında uygulanır. Uzlaşmanın temin edilememesi veya vaki olmaması hallerinde ise genel hükümlere göre işlem yapılmalıdır (GK, md., 244/5).

Uzlaşma sonucu belirlenerek ödenmesi gereken tutarlar için AATUHK kapsamında tecil ve taksitlendirme talebinde bulunulması mümkündür (GTB'nin 16/08/2013 tarih ve 2013/38 sayılı Genelgesi, 2013).

Gümrük para cezaları için uygulanan, 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun<sup>65</sup> 17/6'ncı maddesi kapsamındaki peşin ödeme indiriminden, üzerinde uzlaşılan para cezaları için yararlanılamayacaktır (GK, md., 244/6).

Uzlaşma tutanakları kesin olup, gümrük idaresince gereği derhal yerine getirilmelidir<sup>66</sup>. Uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar bakımından yükümlüler tarafından dava açılmayacağı gibi herhangi bir şikâyet başvurusu da yapılamayacaktır (GK, md., 244/4). Diğer taraftan, uzlaşma komisyonlarının çalışmaları ile işlemlerinin tümü hakkında dava açılmayacağı, herhangi bir şikâyet veya itirazda başvurusu yapılamayacağı ya da idari inceleme, araştırma ve soruşturmaya konu edilemeyeceği ile uzlaşılan tutarlar üzerinden geri verme ve kaldırma talebinde bulunulamayacağına ilişkin hususlar yönetmelikte belirtilmiştir (GUY, md., 21/3).

---

<sup>65</sup> 31/03/2005 tarih ve 25772 (mükerrer) sayılı RG'de yayımlanmıştır.

<sup>66</sup> Danıştay 4. Dairesinin 04/06/2002 tarih ve E:2001/1515, K:2002/2316 sayılı kararında; uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmayacağı ve hiçbir merciye şikâyetle bulunulamayacağı, uzlaşmanın amacının matrahla ilgili anlaşmazlıkları ortadan kaldırılması olduğu, uzlaşmaya taraf olan idarenin de uzlaşılan dönem hakkında yeniden inceleme yapılarak cezalı vergi salınmasının amaca ters düştüğü, ilk incelemeye göre bulunan matrah farkı üzerinden yanlış vergi hesaplanmasının yeniden tarhiyat yapılmasını haklı kılmayacağı, uzlaşmanın idare yönünden de kesin olduğu gerekçesiyle cezalı tarhiyatta yasal isabet bulunmadığından kaldırılmasına karar verilmiştir (Yaltı & Özgenç, 2005, s. 202).

Uzlaşma görüşmelerinin tamamlanması üzerine gümrük alacağını tespit eden imzalı tutanak yetkili gümrük idaresine gönderilerek, daha önce tahakkuku ve tebliği yapılmış olan gümrük vergileri ve/veya para cezalarının düzeltilmesi, uzlaşma tutanağında belirlenen tutarlara göre yapılır (GUY, md., 21/2).

Danıştay'ın bir onama kararında<sup>67</sup>, üzerinde uzlaşılan vergi ve ceza miktarlarının kesinleşmesi yönünden değerlendirme yapılmıştır. Olayın olguları şöyledir: gümrük idaresi ile yükümlü arasında yapılan uzlaşma kapsamında ödenecek vergi ve ceza miktarı kesinleşmiştir. Davacı tarafından, uzlaşılan miktarın yasal süresinde ödenmediğinden bahisle idarece düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle dava açılmıştır. İlk derece mahkemesince, yargılama yetkisinin amme alacağının uzlaşma koşulları doğrultusunda ödenip ödenmediğini araştırmakla sınırlı olduğu belirtilmiş, dava konusu ödeme emri içeriği borçların uzlaşma kapsamında kesinleşen miktar olmayıp, uzlaşma öncesi tutarlardan yükümlü tarafından ödenen kısımların indirilerek düzenlendiği anlaşıldığından dava konusu ödeme emrinin iptaline; temyiz incelemesinde, kararın usul ve hukuka uygun olduğuna karar verilmiştir.

### **3.2. Uzlaşmanın Etkinliği (Sayısal Veriler)**

#### **3.2.1. İdari Aşamadaki Verilerle Analizi**

Gümrük vergilerinde uzlaşma kurumunun, GUY'un yürürlüğe girdiği 31/08/2011 tarihinde fiilen uygulanmasına başlanmıştır (Ticaret Bakanlığı 2011 Yılı Faaliyet Raporu, s. 63). Anılan tarihten itibaren, 31/12/2021 tarihine kadar geçen sürede toplam 58.976 adet uzlaşma başvurusu yapılmış, bu kapsamda yaklaşık ( $\cong$ ) 587 milyon TL'lik alacağın tahsili için uzlaşmaya varılmıştır (Ticaret Bakanlığı 2021 yılı Faaliyet Raporu, s. 74).

Ticaret Bakanlığı'nın kurumsal internet sitesinden elde edilen idari faaliyet raporlarında, uzlaşma müessesesine ilişkin veriler aşağıdaki gibidir<sup>68</sup>.

---

<sup>67</sup> Danıştay 7. Dairesinin 11/11/2021 tarih ve E:2018/5231, K:2021/4782 sayılı kararı (EK-17).

<sup>68</sup> Ticaret Bakanlığı İdari Faaliyet Raporları (ET: 02/10/2022)

<https://ticaret.gov.tr/yayinlar/i%CC%87dare-faaliyet-raporu>

**Tablo 3: Uzlaşma Verileri**

| Yılı               | Uzlaşma Başvurusu<br>(Adet) | Uzlaşma Sonucunda<br>Tahsil Edilen Miktar<br>(TL) | Uzlaşma Oranı<br>(%) |
|--------------------|-----------------------------|---------------------------------------------------|----------------------|
| 2011 <sup>69</sup> | 412                         | Veri Bulunmuyor                                   | 80                   |
| 2012               | 3.808                       | Veri Bulunmuyor                                   | 96                   |
| 2013               | 1.849                       | 63.741.659,51 <sup>70</sup>                       | 95                   |
| 2014               | 2.954                       | 55.063.784,00                                     | 95                   |
| 2015               | 3.963                       | 61.922.458,00                                     | 94                   |
| 2016               | 4.067                       | 79.597.961,00                                     | 94                   |
| 2017               | 4.798                       | 53.714.306,00                                     | 94                   |
| 2018               | 5.130                       | 38.576.906,00                                     | 94                   |
| 2019               | 9.461                       | 58.382.925,00                                     | Veri Bulunmuyor      |
| 2020               | 10.160                      | (≅) 84.000.000,00                                 | Veri Bulunmuyor      |
| 2021               | 12.390                      | (≅) 92.000.000,00                                 | Veri Bulunmuyor      |

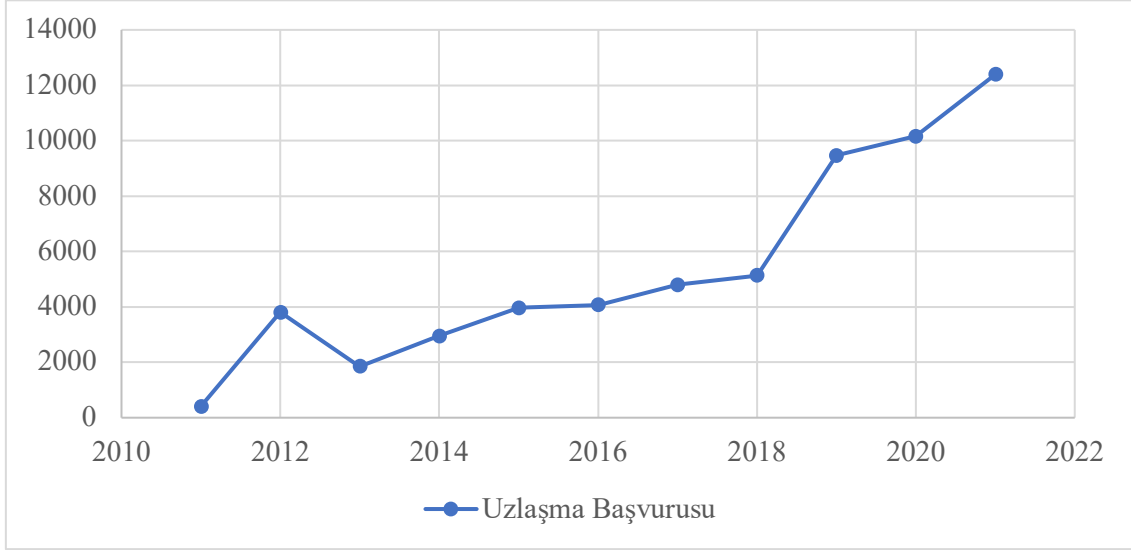
**Kaynak:** Ticaret Bakanlığı İdari Faaliyet Raporları

Tablo:3'te yer alan veriler incelendiğinde, uzlaşmaya başvuran yükümlülerin (2011 yılında uygulanan 4 aylık dönem için %80 iken) genel olarak %94-95 aralığında gümrük idaresi ile uzlaşmaya vardıkları, diğer bir ifadeyle, yükümlülerin uzlaşma başvurusu üzerine, tarafların uzlaşmaya istekli olma oranının yüksek olduğu ya da idarece yükümlülere yapılan uzlaşma indirimlerinin yükümlü nezdinde kabul edilebilir nitelikte olduğu anlaşılmaktadır.

<sup>69</sup> 31/08/2011 ile 31/12/2011 tarihleri arasında kapsamaktadır. Bu dönemde yapılan 412 adet uzlaşma başvurusundan 58'i olumsuz sonuçlanmış, 129'u ise henüz sonuçlandırılmamıştır. Buna göre, henüz sonuçlandırılmamış olan miktar yok sayılarak uzlaşma oranı tarafımızca % 80 olarak hesaplanmıştır.

<sup>70</sup> Uzlaşma yoluyla tahsil edilen bu tutar, uygulanmaya başlanan 31/08/2011 tarihinden 31/12/2013 tarihine kadar olan dönemi kapsamaktadır.

Tablo:3'ten üretilen uzlaşma başvurularına ilişkin grafik aşağıdaki şekilde oluşturulmuştur.

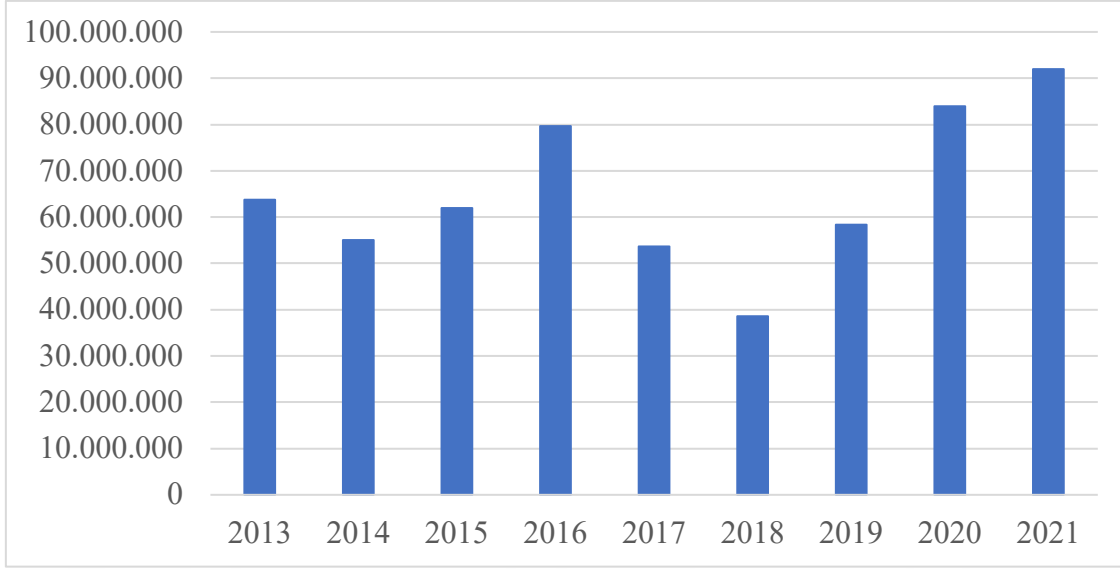


**Grafik 1: Uzlaşma Başvuruları (Adet)**

**Kaynak:** Tablo:3'ten yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Grafik:1'in incelenmesinden, uzlaşmanın uygulamaya başlandığı 31/08/2011 tarihinden itibaren, başvuru sayısının genel itibariyle arttığı görülmektedir. Grafik seyrinin, 2012 yılında başvuruların hızlı şekilde arttığı, 2013 yılındaki düşüşün ardından ise 2018 yılına kadar neredeyse aynı oranda artış gösterdiği, 2018-2019 yılları arasında ise yaklaşık olarak önceki dört yılın toplamı kadar başvuru yapıldığı anlaşılmaktadır. Diğer taraftan, 2019-2020 yılları arasındaki artışın az oranda yaşandığı, 2020-2021 yılları arasında ise tekrar artış oranının yükseldiği görülmektedir.

Tablo:3'ten üretilen uzlaşma miktarlarına ilişkin veriler ise aşağıdaki grafikte gösterilmiştir.



**Grafik 2:** Uzlaşma Miktarları (TL)

**Kaynak:** Tablo:3'ten yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo:3'te başvuru üzerine uzlaşma oranlarının %94-95 olduğu, Grafik:1'de uzlaşma başvurularının yıllar itibariyle artış gösterdiği tespit edilmesine rağmen, Grafik:2'den uzlaşılan miktarların dalgalanma sergilediği görülmektedir. Bu dalgalanmanın sebebi, yükümlülerin muhatap olduğu vergi ve ceza miktarlarından kaynaklanırken, tarafların uzlaşma iradesiyle ilgisi bulunmayıp, uzlaşma eğilimini olumsuz etkileyen bir durum olmadığı düşünülmektedir. Çünkü, uzlaşma yapılma oranı yüksek oranda seyrederken, aynı zamanda başvuru sayısı da artış eğilimindedir. Dolayısıyla, tarafların uzlaşma kurumundan faydalanmasında ve bu uygulamadan sağlanan verimlilik, uzlaşma başvurularının ve uzlaşılan miktarların yüksek olması ile ölçülebilir. Uzlaşma kurumunun, taraflar arasındaki uyuşmazlığın varlığı halinde devreye alınması ve yargı organlarına başvurmadan idari aşamada uyuşmazlığı gidermesi göz önünde bulundurulduğunda, her yıl yaklaşık 3.000 ilâ 12.000 uyuşmazlığın, dava açılmadan sonuçlandırıldığı açıkça ortadadır. Diğer taraftan, uzlaşma kurumunun sayesinde, her yıl yaklaşık 55 milyon ilâ 90 milyon TL'lik amme alacağının ivedilikle hazineye intikal ettirildiği görülmektedir. Söz konusu verilerin yorumlanmasından, hem idare hem de yükümlü nezdinde yargı organlarına başvurusu nedeniyle katlanılması gereken yargılama giderlerinden ve zamandan tasarruf edildiği, yargı organları da gereksiz iş yükünden kurtularak yargılama faaliyetinin işlerliğinin artırılmasına, dolayısıyla, uzlaşmanın pratikte oldukça faydalı sonuçlara yol açtığı aşîkârdır.

### 3.2.2. Yargısal Aşamadaki Verilerle Analizi

Bu başlık altında, gümrük vergileri uyuşmazlıklarının yargı yoluyla çözümünde görevli vergi mahkemelerine ilişkin adli sicil istatistikleri üzerinden uzlaşma kurumun etkinliği incelenecektir.

Adalet Bakanlığı'nın kurumsal internet sitesinden elde edilen, vergi mahkemelerine ait adli sicil istatistik verileri aşağıdaki gibidir<sup>71</sup>.

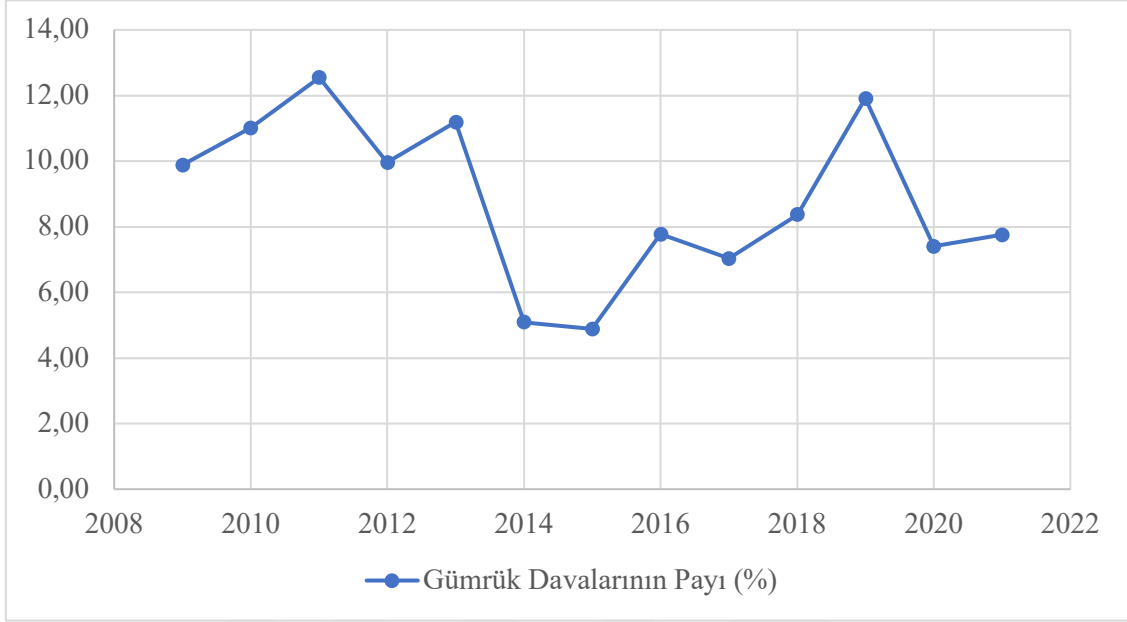
**Tablo 4:** Vergi Mahkemeleri Dava Verileri

| Yıllar | Gelen Vergi Dava Dosyası |                                  |                             | Karara Bağlanan Vergi Dava Dosyası |                                  |                             |
|--------|--------------------------|----------------------------------|-----------------------------|------------------------------------|----------------------------------|-----------------------------|
|        | Gümrük Davaları (Adet)   | Toplam Vergi Dava Dosyası (Adet) | Gümrük Davalarının Payı (%) | Gümrük Davaları (Adet)             | Toplam Vergi Dava Dosyası (Adet) | Gümrük Davalarının Payı (%) |
| 2009   | 11.487                   | 116.261                          | 9,88                        | 12.526                             | 111.904                          | 11,19                       |
| 2010   | 14.965                   | 135.929                          | 11,01                       | 11.897                             | 123.791                          | 9,61                        |
| 2011   | 10.922                   | 87.076                           | 12,54                       | 16.793                             | 124.303                          | 13,51                       |
| 2012   | 10.228                   | 102.722                          | 9,96                        | 11.039                             | 100.919                          | 10,94                       |
| 2013   | 12.909                   | 115.432                          | 11,18                       | 14.046                             | 103.509                          | 13,57                       |
| 2014   | 5.156                    | 101.276                          | 5,09                        | 6.614                              | 102.128                          | 6,48                        |
| 2015   | 5.087                    | 104.143                          | 4,88                        | 4.386                              | 108.242                          | 4,05                        |
| 2016   | 8.557                    | 110.139                          | 7,77                        | 6.812                              | 110.519                          | 6,16                        |
| 2017   | 7.108                    | 101.094                          | 7,03                        | 7.847                              | 94.112                           | 8,34                        |
| 2018   | 8.240                    | 98.456                           | 8,37                        | 9.144                              | 116.042                          | 7,88                        |
| 2019   | 13.044                   | 109.502                          | 11,91                       | 11.786                             | 101.411                          | 11,62                       |
| 2020   | 9.916                    | 133.990                          | 7,40                        | 10.143                             | 117.809                          | 8,61                        |
| 2021   | 10.577                   | 136.443                          | 7,75                        | 11.009                             | 136.249                          | 8,08                        |

**Kaynak:** Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler Yayın Arşivi.

<sup>71</sup> Adalet Bakanlığı, Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü (ET:24/11/2022)  
<https://adlisicil.adalet.gov.tr/Home/SayfaDetay/adli-istatistikler-yayin-arsivi>

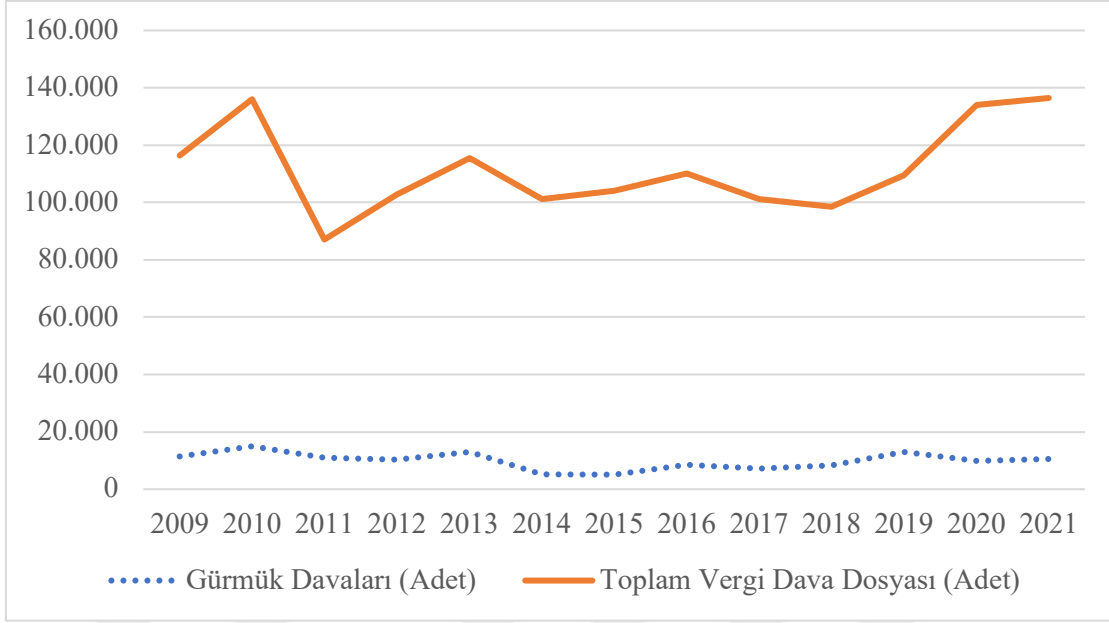
Buna göre, yıllar itibariyle vergi mahkemelerinde açılan dosyalar açısından, gümrük vergilerinin toplam vergi davalarının içerisinde payı aşağıdaki grafikte gösterilmiştir.



**Grafik 3:** Açılan Davalarda Gümrük Vergilerinin Yüzdelik Payı

**Kaynak:** Tablo:4'ten yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

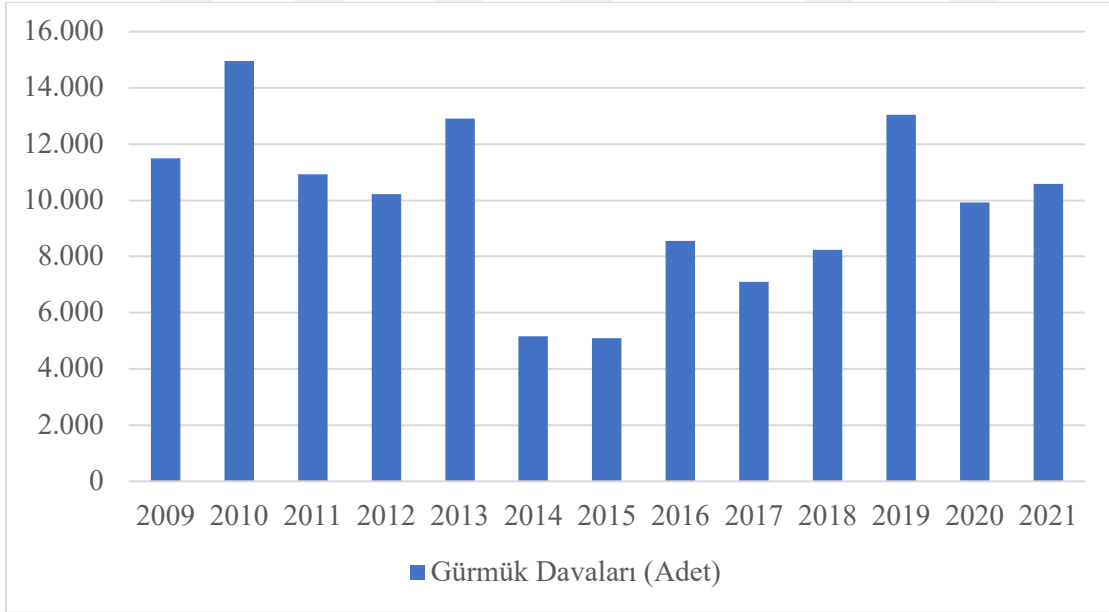
Grafik:3'ten, gümrük davalarının toplam içerisindeki payında dalgalanmaların yaşandığı görülmektedir. Ancak, söz konusu dalgalanmalara rağmen, gümrük vergileri dava dosyaları ile toplam vergi dava dosyalarının eğilimini karşılaştırmak amacıyla oluşturulan Grafik:4 göz önünde bulundurulduğunda, gümrük davalarının yüzdelik ifadesinde yaşanan dalgalanmanın, toplam vergi davalarında da yaşandığı ve aynı eğilimde oldukları anlaşılmaktadır.



**Grafik 4: Gelen Vergi Dava Dosyaları**

**Kaynak:** Tablo:4'ten yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Gümrük vergilerine ilişkin davaların daha net görülebilmesi için aşağıda, yalnızca buna ilişkin verilere yer verilmiştir.



**Grafik 5: Gelen Gümrük Vergisi Davaları**

**Kaynak:** Tablo:4'ten yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Grafik:5'te görüldüğü üzere, uzlaşmanın uygulanmaya başladığı 2011 yılından sonra gümrük davalarının sayısında azalma meydana gelmiştir. Bu azalma başka sebeplerden

de kaynaklanabileceği gibi (örneğin, 6111 sayılı Kanun kapsamında yapılandırma başvuruları, gümrük vergilerine yönelik politikalar vb.), önceki bölümde yer alan uzlaşma verileri göz önünde bulundurulduğunda, uzlaşmanın uygulaması devam ettikçe artış eğilimi gösteren uzlaşmadan faydalanan yükümlü sayısının, dava dosyalarına da aynı doğrultuda yansıdığını söyleyebiliriz. Ayrıca, uzlaşmaya ilişkin farkındalığın gecikmeli olarak yansıdığı 2013 yılından sonra, gümrük davalarının açılış sayılarında ciddi bir düşüş yaşanmış, bu durum, Grafik:3'te görüleceği üzere toplam vergi davalarındaki payının da yarı yarıya düşmesine sebep olmuştur.

### **3.3. Alternatif Bir Model Önerisi: Gümrük Vergilerinde Tahakkuk Öncesi Uzlaşma Kurumu**

İdari ve yargısal aşamadaki verilerin değerlendirilmesinden, gümrük uzlaşmasında yükümlülerin istekli olmaları nedeniyle başvuru sayısı ve uzlaşılan miktarların artması sonucunda, alacağın tahsili açısından idarenin ve uyuşmazlığı idari aşamada sonlandırılması açısından yargı yerlerinin iş yüküne olumlu katkıları ortaya konulmuştur. Ancak, uzlaşmanın işlerliğinin artmasına rağmen, gümrük davaları da artmaya devam ettiğinden, uzlaşma kurumunun vergi davalarına olumlu etkisi de göz önünde bulundurularak, benzer nitelikteki alternatif çözüm yollarının uygulamaya konulması gerektiğine ilişkin düşünce ortaya çıkmaktadır. Bu bölümde önerilen, alternatif çözüm yolu modelinin tasarlanmasının ardında yatan sebeplerden biri budur. Çünkü, giderek artan uyuşmazlıkların idari aşamadaki çözümünde var olan sistem, faydalı olduğu görülmesine rağmen, uyuşmazlık sayısının artması nedeniyle yetersiz kalmaktadır. Ayrıca, söz konusu uyuşmazlığın idare ile yükümlünün kendi aralarında anlaşma yoluyla kesin olarak çözülmesi, tarafların karşılıklı olarak birbirlerini anlamalarına ve ilerde uygulanacak benzer işlemlerde olası uyuşmazlıkların önlenmesine katkıda bulunabilir.

Gümrük vergilerinde vergilendirme süresinin; tahakkuk, tebliğ ve tahsilden olan üç aşamada gerçekleştiğini açıklamıştık. Mer'i mevzuata göre uygulanan gümrük vergilerinde uzlaşma, idarece tahakkuk ettirilen vergi veya cezaların tebliğinden sonra başvuru konusu olabilmektedir. Gümrük vergilerinde “tahakkuk işlemi” ile VUK’a bağlı vergilerde “tarh işlemi”nin önceki bölümlerde ayrıntılı olarak açıklanan benzerliklerinden hareketle, gümrük uzlaşmasının, VUK’un tarhiyat sonrası uzlaşma kurumuna paralellik arz ettiğini söylemek mümkündür. Her ikisi de, vergilendirme süreci devam ederken ve

vergi ve cezalar hesaplanarak yükümlüden talep edildikten sonraki aşamada uygulanmaktadır. Başka bir deyişle, vergi ve cezaların yükümlüye tebliğ edilmesi üzerine yükümlü; ödeme, itiraz ve/veya dava yoluna başvurma ya da uzlaşma talebinde bulunma seçenekleri ile karşı karşıya kalmaktadır.

Bu bölümde, uzlaşmanın etkinliğinin artırılması amacıyla, ek tahakkuk veya para cezası kararı alınmasından önce uzlaşma talebinde bulunulmasının mümkün olduğu bir model önerisi sunulmaktadır. Gümrük vergilerinde, eşyanın tabi olduğu rejime göre uygulamalarda farklılık bulunmasına karşın, noksan alınan veya hiç alınmadığı tespit edilen vergilerin ek tahakkuku ile para cezaları kararlarının idari süreçleri aynı olduğundan, gümrük vergilerinde tahakkuk öncesi uzlaşma kurumunun yasama organınca vergi sistemine ihdas edilmesi mümkündür.

Örneğin, serbest dolaşıma giriş rejimi uyarınca ithal edilen eşyanın gümrükten geçişi sırasında verilen beyanname idare tarafından kontrol edilerek vergilerin tahakkuku gerçekleştirilmektedir. Sonradan yapılan kontrollerde, gümrük incelemelerinde veya gümrük idaresinin teftişi sırasında, mevzuata aykırı olarak vergilerin kısmen veya tamamen alınmadığının tespit edilmesi halinde, söz konusu tespitleri içeren resmî belgeler esas alınarak, ek tahakkuk ve ceza gerektiren fiillerin bulunması halinde para cezası kararı ve/veya varsa adli işlemler başlatılmak üzere fezleke düzenlenmesi gündeme gelmektedir. Bu tür işlemlerin, diğer rejimlerin kendi içerisinde mevzuata aykırı olduğu tespit edilen hallerde de yapılması mümkündür.

Söz konusu tespitler yapılırken, yükümlünün yasal defter ve beyanları, beyannameye konu eşya ile gerek görülen diğer hususlar incelenir, olayın türüne göre düzenlenen raporlar esas alınarak ilgili gümrük idaresince ek tahakkuk veya para cezası kararı alınır ve yükümlüye tebliğ edilir. Bu durumda, yükümlünün en başından itibaren uzlaşma niyetinde olması veya vergi ve cezaların tebliğinden sonra uzlaşma talebinde bulunması söz konusu olabilir. Yalnızca bu düşünceden hareketle, raporların düzenlenmesi için yürütülen işlemler ile ek tahakkuk ve para cezası kararlarının alınarak yükümlüye tebliği arasında geçen süreçte, masraf, zaman ve emek kaybı doğar. Bu gibi durumların önüne geçilmesi amacıyla, uzlaşma kurumunun ek tahakkuk ve para cezası kararı alınmadan önce, yürürlükteki haliyle uzlaşmaya konu olabilecek türden vergi ve cezalar için uygulanabilmesinin mümkün olduğu ve birçok açıdan bunun faydalı olacağı

kanaatindeyiz. Tabii olarak, vergi sistemine yeni bir uygulama getirilmesi ve içeriğinin belirlenmesi kanun koyucunun takdirinde olmakla birlikte, bu bölümde önerilen modelin genel çerçevesi, mümkün olduğunca gerekçeleriyle birlikte çizilmeye çalışılmıştır.

Buna göre, 2011 yılında gümrük vergilerinde uzlaşma kurumu getirilirken esas alınan VUK'un tarhiyat sonrası uzlaşma kurumunda olduğu gibi, yine VUK'da yer alan tarhiyat öncesi uzlaşma kurumunun gümrük vergilerine uyarlanması mümkündür.

Tarhiyat öncesi uzlaşma (VUK, md., ek 11) kurumu, vergi incelemesine alınan yükümlüler açısından öngörülmüş olup, vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılan incelemenin tamamlanmasından sonra düzenlenen vergi inceleme raporunda belirlenen matrah veya vergi farkları ile cezalar için uygulanmaktadır. Düzenleme, vergi sistemine ihdas edilirken, inceleme elemanınca yapılan ilk hesaplamalara göre tanzim edilen basit bir rapor üzerinden uzlaşmaya konu vergi ve ceza miktarlarının belirlenmesi amaçlandığından, ilk başlarda inceleme sürecinin kısaltılmasına da hizmet ettiği söylenebilir<sup>72</sup>.

Tarhiyat öncesi uzlaşma (VUK, md., ek 11), vergi incelemesine dayalı olarak uygulandığı için, tarhiyat sonrası uzlaşmada olduğu gibi yükümlünün hatalı davranışını mazur görmeye yönelik bir ön koşul aranmamıştır. Tarhiyat öncesi uzlaşma (VUK, md., ek 11) kurumu, tarhiyat sonrası uzlaşmaya nazaran uzlaşma gerekçesi için herhangi bir koşul aramadığından, uyuşmazlığın idari aşamada çözülmesi için muhatabına geniş kapsamlı bir başvuru hakkı tanınmıştır (Erdem, 2012, s. 379).

Gümrük vergilerinde, vergilendirme sürecince yer alan ilk aşama olan “tahakkuk işlemi” başlatılmadan, gümrük incelemelerinde tespit edilen aykırılıkları içeren, vergi ve cezaların hesaplandığı raporların gümrük idaresine gönderilmesinden önce, tahakkuk işlemleri henüz başlatılmadan, “tahakkuk öncesi” bir uzlaşma kurumunun gümrük vergi sistemine ihdas edilmesi mümkündür.

Gümrük vergilerinde ihdas edilmesi önerilen tahakkuk öncesi uzlaşmada, komisyon üyeleri inceleme yapmaya yetkili olanlardan oluşturulmalıdır. Ancak, incelemeyi yapan

---

<sup>72</sup> Bu konudaki görüş ve açıklamaları için, Danıştay 7. Daire Başkanı Sn. H. Ümit AKSOY'a teşekkür ederim.

kişinin yapmış olduğu incelemeye ilişkin uzlaşma komisyonunda bulunmaması gerekir. Bu şekilde, inceleme sonucunda önerilen işlemlerin, başka inceleme elemanlarından oluşan bir komisyon nezdinde yükümlünün iddiaları da dikkate alınarak tekrar gözden geçirilmesi, inceleme görevlerinde bulunmanın kazandırdığı bilgi ve deneyimin kullanılması ile ileride benzer işlemler için yapılacak incelemelerde karşılaşılabilecek muhtemel somut olaylar açısından yükümlünün bizzat kendisinin dinlenilmesi taraflar açısından faydalı olacaktır. Bu haliyle, uzlaşma görüşmelerinde yapılan pazarlığın seyrini taraflar açısından olumlu yönde etkileyerek, karşılıklı anlaşma iradesinin ortaya konulması ihtimalini artıracaktır. İncelemelerden kaynaklanan muhtemel tahakkuk ve cezalar için bu şekilde yapılacak uzlaşma görüşmelerinin, gümrük idarelerinde tahakkuk sonrası uzlaşmadan daha etkili olacağı söylenebilir.

Önerilen modelde, gümrük incelemesinin başlangıcından tamamlanmasına kadar geçen sürede, uzlaşma talebinde bulunabilmesi gerekir. Uzlaşma görüşmeleri sırasında yükümlünün gümrük müşavirinin de bulunması, teknik detayların paylaşılabilmesi açısından faydalı olacaktır.

Tahakkuk öncesi uzlaşmaya başvuru yapıldıktan sonra, idarenin vergi yükümlüsünü uzlaşmaya davet yazısının, uzlaşma gününden makul bir süre önce tebliğ edilmesi gerekir. Uzlaşma davetiyesinde, uzlaşma müzakeresinin yapılacağı yer ve tarih belirtilerek, ek tahakkuk veya para cezası kararına esas alınacak raporun bir örneğinin yazıya eklenmesi gerekir. Yükümlülerce dayanak raporun bu aşamada analiz edilmesi, uzlaşma niyetini belirleyici olması bakımından oldukça önem arz eder. Aksi taktirde, yükümlü uzlaşma iradesini göstermeyerek yargı yoluna başvurmak durumunda kalacaktır. Uygulamada, tahakkuk veya para cezası kararlarının ekinde dayanak alınan raporun yer almadığına ilişkin örneklerle karşılaşılmaktadır<sup>73</sup>.

---

<sup>73</sup> Danıştay 7. Dairesinin 25/05/2022 tarih ve E:2019/732, K:2022/2402 sayılı kararında; transit refakat belgesi muhteviyatı eşyaların tavuk kıyması/kırıntı ile değiştirilerek, değersiz eşyanın yurt dışına gönderilmesi suretiyle gümrük vergileri ödenmeksizin “kırmızı et” cinsi eşyanın yurt içinde bırakıldığından bahisle 4458 sayılı Gümrük Kanun'unun 235'inci maddesinin 5'inci fıkrası uyarınca alınan para cezası kararının iptali istemiyle açılan davada, dava konusu işlemin ekinde dayanak rapor bulunmadığından

Tahakkuk öncesi uzlaşma talebinde bulunan yükümlünün, usulüne uygun olarak uzlaşmaya davet edilmesine karşın, davete icap edilmemesi veya müzakereye katılması sonucunda uzlaşmanın sağlanamaması durumlarında, ayrıca tahakkuktan sonra uzlaşmaya başvurma imkânı olmamalıdır. Aksi durumda, önerilen tahakkuk öncesi uzlaşma kurumunun işlerliği azalacaktır. Bu uygulama ayrıca, aynı olayla ilgili olarak mükerrer uzlaşma yapılmasını önleyerek, tahakkuk öncesi uzlaşmada inceleme elemanlarından oluşan komisyon ile tahakkuktan sonra gümrük personelinin oluşan komisyon arasındaki iş dağılımının paylaştırılmasını da sağlayacaktır. Ancak, incelemeye dayalı tahakkuk veya para cezası kararı alınmasına rağmen, tahakkuk öncesinde uzlaşmaya başvurmayanların, tahakkuk sonrası uzlaşmaya başvuru imkânları ortadan kaldırılmamalıdır. Çünkü, ilk aşamada ekonomik veya psikolojik durumu uzlaşmaya uygun olmayan yükümlülerin, tahakkuktan sonra kendisi açısından gerekli koşullar oluştuğunda uzlaşma talep etmesi ihtimal dâhilindedir. Diğer taraftan, tahakkuk öncesi uzlaşmaya başvurduktan sonra tayin edilen uzlaşma günü öncesinde, ilgili birime yazılı şekilde başvurmak suretiyle, bu taleplerini geri çekebilmeleri ve tahakkuktan sonra uzlaşmaya başvurmaları mümkün olmalıdır.

Tahakkuk öncesi uzlaşmaya varıldığında, bu durum bir tutanak ile tespit edilmelidir. Tutanak taraflarca imzalandıktan sonra, tutanakta yer alan hususlar hakkında dava açılabilmesi ve şikâyetle bulunulabilmesi, yani kesin olması gerekir. Bunun sonucunda, tutanağın imzalanması ile gümrük alacağının miktarı kesin olarak belirlenmiş olacaktır. Uygulamada kolaylık sağlaması ve tahakkuk öncesi uzlaşmanın işlerliğinin artırılması açısından, uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihin, gümrük alacağının tebliğ edildiği tarih olarak sayılması, yükümlünün imzası karşılığında verilen tutanağının bir örneğinin vergi ve cezaların tebliği yerine geçmesi ve ödeme süresinin de buna göre hesaplanması gerekir. Bunun üzerine, tutanağın gümrük idaresine gönderilmesi temin edilerek, söz konusu uzlaşma sonrası miktarın tahsili sağlanmalıdır. Bu şekilde, tahakkuk ve ayrı bir

---

davacının savunma hakkının engellendiği ve esasa etkili bir şekil hatası olduğu gerekçesiyle verilen yargı kararı, raporun tebliğ edilmediği durumlarda yargı organı tarafından ara kararla istenmesi ya da re'sen idarece dava dosyasına sunulması üzerine, davacıya, anılan rapor tebliğ edilerek haklılığını ortaya koymaya yönelik delillerini ileri sürmesine imkân verilmek suretiyle, bu eksikliğin yargılama aşamasında mahkeme tarafından giderilerek uyuşmazlığın esası hakkında inceleme ve değerlendirme yapılması gerektiği gerekçesiyle bozulmasına karar verilmiştir.

tebliğ işlemine gerek kalmadan, yükümlü ile uzlaşılan miktarların, uzlaşma günü itibariyle ödenecek aşamaya gelmesi ve hazineye intikali hızlandırılmış olacaktır. Böylece, idare ve yükümlü tarafından ek külfetlere katlanmak zorunda kalınmadan, muhtemel uyuşmazlık en kısa yoldan giderilmiş olacaktır.

Diğer taraftan, uzlaşmanın vaki olmaması halinde, dayanak raporun, vergilendirme işlemlerini yürütecek gümrük idaresine ivedilikle tevdi edilmesi, tahakkuk işlemlerinin yapılması ve yükümlüye tebliğ edilmesi gerekir. Tebliğden sonra, tahakkuk ve ödemeye ilişkin genel hükümlerin uygulanacağı aşikârdır.

Ancak, gümrük vergilerinde genel zamanaşımı süresinin üç yıl olması ve yükümlülüğün doğduğu tarih itibariyle hesaplanması nedeniyle, bu sürenin sonu, ilgili yılın herhangi bir gününe tekabül edecektir. Bu nedenle, gümrük idareleri açısından, her yılın belirli bir aralığı için, tahakkuk zamanaşımının son dönemi olarak genel bir belirleme yapılması mümkün değildir. Diğer taraftan, gümrük vergi ve cezaları zamanaşımı süresi içerisinde tebliğ edilmekle tahsil aşamasına geçilmektedir. Başka bir ifadeyle, zamanaşımı süresi içinde tebliğ edilemeyen gümrük alacaklarının yükümlüden tahsili mümkün değildir. Açıklanan hususlar göz önünde bulundurulduğunda, zamanaşımının son döneminde yapılan gümrük incelemeleri üzerine salınacak vergi ve cezalar için yükümlünün tahakkuk öncesi uzlaşma talebinin alınması, gümrük alacağının zamanaşımına uğraması yönünden risk oluşturacaktır. Bu nedenle, inceleme sonunda düzenlenen rapora dayanılarak hesaplanan vergi ve cezalar hakkında, tahakkuk zamanaşımı süresi dolmadan önce uzlaşma görüşmelerinin tamamlanması, olumsuz bir şekilde sonuçlanması halinde ise tahakkuk ve tebliğ işlemlerinin ivedilikle yapılması için gerekli sürenin gözetilmesi gerekmektedir.

Somutlaştırmak gerekirse, zamanaşımına az süre kalması halinde tahakkuktan önce uzlaşma talebi alındığında, incelemeyi yapan birim tarafından uzlaşma gününün tayin edilmesi, uzlaşma davetiyesi ve eklerinin tebliğ edilmesi, tahakkuk zamanaşımı dolmadan önceki zaman dilimi içerisinde uzlaşma görüşmesinin olumlu sonuçlandırılması halinde, önerilen modelde, uzlaşma tutanağı imzalanmasının, ödenecek miktarların tebliği sayılması durumunda, zamanaşımı dolmadan vergi ve cezaların kesinleştirilmesine ilişkin işlemler tamamlanabilecektir. Ancak, uzlaşmaya varılamaması halinde tespitleri içeren raporun ivedilikle gümrük idaresine tevdi ile

tahakkuk işlemlerinin yapılarak yükümlüye tebliğinin sağlanması hususları zaman alacağından, tahakkuk öncesi uzlaşma süreci yönetilirken yeteri kadar süre bulunmaması halinde, vergi ve cezaların tahakkuk zamanaşımına uğraması ihtimali söz konusudur.

Mer'i mevzuatta yer alan gümrük uzlaşması, tahakkuktan sonra vergi ve cezaların tebliğ edilmesi üzerine uygulandığı için, önerilen tahakkuk öncesi uzlaşma modelindeki gibi tahakkuk zamanaşımı riski söz konusu değildir. Dolayısıyla, uygulanmakta olan tahakkuk sonrası uzlaşmada zamanaşımı sorunu gündeme gelmezken, önerilen tahakkuk öncesi uzlaşma açısından önemli bir konudur.

Buna rağmen, önerilen tahakkuk öncesi uzlaşmanın ihdas edilmesi durumunda bazı düzenlemelerle söz konusu riskin tamamen giderilmesi mümkündür<sup>74</sup>. Bu amaçla, uzlaşmaya başvurulması halinde zamanaşımının durmasına ilişkin düzenleme yapılması gerektiği kanaatindeyiz. Bu şekilde, bir taraftan yükümlülerin tahakkuk öncesi uzlaşmadan faydalanmasına imkân sağlanırken, diğer taraftan zamanaşımı muhalefeti ortadan kaldırılmış olacaktır. Buna benzer uygulama, yapılandırma kanunları kapsamında matrah veya vergi artırımında bulunanların borcunu taksit süresinde ödememesi halinde, zamanaşımının durmasına ilişkin yasal düzenlemeler ile mevcuttur. Diğer taraftan, tahakkuk öncesi uzlaşmaya başvurulması halinde zamanaşımının durmasına ilişkin düzenlemenin sadece raporda yer alan tespitlerle sınırlı olması gerekir. Bu haliyle düzenleme, yükümlülerin hukuki güvenliğini de sağlayacaktır.

Böyle bir düzenleme, başka devletlerin vergi sistemlerinde de bulunmaktadır. Örneğin, ABD'de yükümlülerin uzlaşmaya başvurulması halinde zamanaşımı süresi durmaktadır. Uzlaşma teklifinin kabulü, reddi ya da yükümlü tarafından geri alınması bu durumu değiştirmemektedir. ABD vergi sisteminde uzlaşma başvurusunda bulunulmuş olması, zamanaşımının durması için yeterli kabul edilmiştir (H. AKSOY, 1996, s. 44).

---

<sup>74</sup> Tarhiyat öncesi uzlaşma (VUK, md., ek 11) kurumu hakkında zamanaşımı sorunu açısından, benzer çözüm önerileri için bakınız (Batur, 2022).

## SONUÇ

Türk vergi hukukunda, genel olarak uzlaşma kurumu iki şekilde uygulanmaktadır:

- i. VUK'a bağlı vergilerde tarh veya gümrük vergilerinde tahakkuk işlemi sonras;
- ii. Söz konusu işlemlerden önce (sadece VUK).

VUK açısından tarh ve GK açısından tahakkuk sonrası işlemleri kapsayan uzlaşma kurumları, vergilendirme sürecinde tebliğ gerçekleştirildikten sonra, yasal ön koşulların varlığına bağlı olarak uzlaşma talebinde bulunulması şeklinde uygulanmaktadır. Ancak, sadece VUK'a bağlı vergiler için uygulanan tarhiyat öncesi uzlaşmada yasal ön koşulların varlığı aranmayıp, sadece vergi incelemesine dayalı olarak ortaya çıkarılan vergi ve cezalar için, vergilendirme süreci henüz başlamadan, diğer bir ifadeyle, tarh işlemi yapılmadan önce uygulanması esas alınmıştır.

Gümrük vergilerinde uzlaşma kurumu, VUK'dan alınarak gümrük vergi sistemine uyarlanmıştır. VUK'da 1963 yılından beri uygulanmakta iken, gümrük vergilerinde yaklaşık 50 yıl sonra, 2011 yılında uygulanmaya başlanmıştır. Bu haliyle, gümrük vergilerinde vergilendirme sürecinde tahakkuk sonrasında aşamada vergi ve cezaların tebliği üzerine uzlaşma yapılabilmesi mümkündür. Gümrük idaresi ile yükümlülerin görüşmeleri sonucunda ihtilafların yargıya intikal ettirilmeden idari yollarla çözümü amaçlanmış, uzlaşılan miktar üzerinden verginin tahsilinin hızlandırması için ihtiyari bir başvuru yolu olarak mevzuatta yerini almıştır.

Uzlaşmanın hukuki niteliğine ilişkin literatürde birçok tartışma yapılmaktadır. Bu konudaki görüşlerde, uzlaşmanın bir idari işlem, idari sözleşme veya sulh sözleşmesi olduğuna ilişkin düşüncelere yer verilmiştir. Çalışmanın ilgili bölümünde ayrı ayrı değerlendirilmesi yapılarak, uzlaşmanın hukuki niteliğinin sui generis bir yapıda olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Buna göre, sayılanların her biri nezdinde benzerlik taşıdığı ve bunlardan ayrılan yönlerinin bulunduğu gerekçesiyle kendine özgü bir hukuki niteliğe sahip olduğu değerlendirilmiştir.

Hukuk sistemlerinde, uzlaşmaya benzer birçok çözüm yolu mevcuttur. Çalışmada uzlaşmanın; itiraz, önodeme, ombudsmana başvuru, yapılandırma yasası, arabuluculuk, tahkim ve müzakereden ayrılan noktaları ile bunlara benzerliklerine yer verilmiştir.

Uzlaşmada, idare ile yükümlünün karşılıklı olarak anlaşmaları gerektiğinden, idarenin takdir yetkisi bulunmaktadır. Bu, zorunlu bir unsur olup, yükümlüler arasında eşitliğin sağlanması açısından takdir yetkisinin orantılı bir biçimde kullanılmasında yarar vardır.

Diğer taraftan, uzlaşma yoluyla vergi ve cezaların tamamen kaldırılması bir af niteliğinde olacağından, idarenin takdir yetkisinin sınırsız biçimde kullanılmasının bir sonucu olarak görülen ve istenmeyen bir durumdur. Bu açıdan, idarenin takdir yetkisinin sınırı çizilmelidir. Yasal düzenlemeler ile, uzlaşma komisyonlarının takdir yetkilerinin belirli objektif kriterlere göre kısıtlanması mümkündür. Gelir veya kurumlar vergisi yükümlülere açısından uygulamaya konulan ve vergiye uyumlu olanlara belirli şartlarla vergi indirimi yapan düzenlemelerde uygulanan kriterler en iyi örneklerdendir. Buna göre, uzlaşmaya başvuranların vergiye gönüllü uyum gayretleri, vergi beyan ve ödemede sürekliliği, incelemelerde benzer durumların tekrar edip etmediğinin tespiti ve buna göre uygulanacak tarife üzerinden uzlaşma kapsamında yükümlü yararına indirim oranı uygulanmalıdır.

Bu düşünceden hareketle; mükellefin vergiye uyumu, sektörel ve konjonktürel değerlendirme, vergi ve cezayı gerektiren olayda görüş ayrılıkları, dava açılması halinde işlemin iptaline yönelik müstakar hale gelmiş yargı içtihatlarının varlığı ile mükellefin ödeyebileceği miktar belirlenerek indirim veya taksitlendirme yapılmasına ilişkin düzenlemeler yapılmalıdır. Bu durumda, uzlaşmanın her bir mükellef nezdinde ayrı ayrı uygulanabilirliği artacaktır. Ayrıca, uzlaşmaya başvuranlar arasında vergilendirmede adaletin sağlanmasına da hizmet edilmiş olacaktır.

Diğer taraftan, tamamen standart oranların belirlenmesi ve bunun katı bir biçimde uygulanması, uzlaşma komisyonlarının işlerliğini azaltabilir. Yükümlüyle yapılan iletişim kapsamında, yükümlünün ve faaliyette bulunulan sektörün subjektif durumuna göre uygulanma imkânı bulunan, aşağı ve yukarı sınırlar dâhilinde indirim oranını artırma veya azaltmaya ilişkin uzlaşma komisyonu yetkileri düzenlenebilir. Bu düşünceye paralel olarak, uzlaşma konusu tahakkuk veya cezalar için yargı kararlarının analiz edilmesi, yükümlünün yargıya başvurusu halinde vergi ve cezaların iptal edilebilme olasılığı da göz önünde bulundurulmalıdır. Bu kapsamda, yasal irade tarafından belirlenecek kriterler, uzlaşmanın vergilerin yasallığı ilkesine aykırılığına getirilen olumsuz eleştirilerin hafifletilmesini sağlayabilecektir.

Uzlaşmaya ilişkin idari ve yargısal aşamalardaki sayısal verilerin analiz edilmesinden; yükümlü, gümrük idaresi ve yargı açısından oldukça verimli olduğu ilgili bölümde ortaya konulmuştur. Pratikte oldukça faydalı olmasına rağmen, hukuki açıdan ele alındığında uzlaşma kurumu hakkındaki tartışmalar kurumun kendisine yönelik çelişkileri ortaya

koymaktadır. Detaylı değerlendirmelere önceki bölümlerde yer verildiği üzere, bunların içerisinde, şüphesiz en önemlileri anayasal vergilendirme ilkelerine aykırılık oluşturmasıdır. Anayasal ilkeler açısından, yasallık ve eşitlik ilkeleri en başta gelen tartışma konuları olmuştur. Daha önce belirtildiği gibi, bu tartışmaların hafifletilmesi mümkündür.

Önceki bölümlerde açıklandığı üzere, uzlaşmanın pratikte sağladığı faydalar göz önünde bulundurularak uygulama alanının genişletilmesi gerektiği kanaatindeyiz. Gümrük vergilerinin, üç aşamadan (tahakkuk, tebliğ ve tahsil) oluşan vergilendirme sürecinde, mer'î mevzuat hükümlerine göre tahakkuk ve tebliğ işlemlerinden sonra uzlaşma başvurusu alınmakta, dolayısıyla vergilendirme süreci içerisinde uygulanmaktadır. Ancak, gümrük incelemeleri sonucunda tespit edilen hususlar yönünden, henüz tahakkuk işlemleri başlatılmadan önce, incelemenin yapıldığı birimde ve inceleme elemanlarından oluşan komisyon aracılığıyla uzlaşma başvurularının alınması ve uygulanması için yasal düzenlemeler yapılması mümkündür. Buna göre, tahakkuktan önce bir uzlaşma kurumunun gümrük vergilerinde ihdas edilmesinin faydalı olacağı düşünülmektedir. Önerilen modelin içerik ve kapsamı ile sağlayacağı faydalara ilişkin detaylı değerlendirmelere önceki bölümlerde yer verilmiştir.

Önerilen model olan gümrük vergilerinde tahakkuk öncesi uzlaşmada, uzlaşma tutanağı kesin nitelik taşıyan bir belge olarak kabul edildiğinde, söz konusu tutanakla ödenecek miktarın belirlenmesi ve tutanağın imzalanmasıyla vergi ve cezaların kesinleştirilmesi sağlanacak, bu durumda tahakkuk zamanaşımı riski söz konusu olmayacaktır. Ancak, tahakkuk öncesi uzlaşmanın vaki olmaması halinde zamanaşımı ihtimali gündeme gelebilir. Çünkü, yükümlü hakkında yapılan incelemenin tamamlanması ile tahakkuk işlemleri aynı anda gerçekteşmez. Gümrük incelemesi sonucunda tespit edilen vergi ve ceza kararlarının alınması için ilgili gümrük müdürlüğüne tevdi ve alınacak kararların yükümlüye tebliğı gerekir. Bu işlemler zaman alacağı için, tarhiyat öncesi uzlaşmada (VUK, md., ek 11) olduğu gibi, gümrük vergileri için önerilen tahakkuk öncesi uzlaşma açısından da zamanaşımı sorunu gündeme gelecektir.

Bu konuda örneği olan ABD vergi sisteminde, uzlaşmaya başvurulması halinde tarh, tahakkuk ve tahsilat işlemlerinde zamanaşımı durmaktadır. Yükümlü tarafından uzlaşma başvurusunda bulunulması bunun için yeterli görülmekte, başvuru sonucunda talebin idarece kabulü, reddi ya da mükellef tarafından geri alınması bu durumu

değiştirmemektedir. Türkiye’de ise uzlaşma başvurusu zamanaşımının durmasına ilişkin düzenleme mevcut değildir. Ancak, tahakkuk öncesi bir uzlaşma kurumu için zamanaşımı gündeme gelebileceğinden, bu gibi durumlar açısından zamanaşımının durmasına ilişkin düzenleme yapılması mümkündür. Türkiye’de zamanaşımının durmasına ilişkin benzer düzenleme, yapılandırma yasaları kapsamındaki borcun ödenmemesi halinde uygulanmaktadır.



## KAYNAKÇA

### Basılı Eserler

- Ak, B. (1999). 4444 sayılı Kanun'la, Vergi Usul Kanunu'nun Ceza ve Uzlaşma Hükümlerinde Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 217, 62-71.
- Aksoy, H. (1996). Amerikan Federal Vergileme Sisteminde Uzlaşma Müessesesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 178.
- Aksoy, Ş. (1982). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Filiz Kitabevi. <https://www.nadirkitap.com/vergi-hukuku-ve-turk-vergi-sistemi-dr-serafettin-aksoy-kitap12459260.html>
- Aktan, C. C. (2020). *Vergi: Vergi Felsefesi, Vergi Psikolojisi, Vergi Ahlakı, Vergi Sosyolojisi, Vergi Tarihi: C. Cilt II*. Seçkin Yayıncılık.
- Alaybek, A. (1956). *Almanya'da Vergi Murakabesi ve Mali Kaza*. Maliye Vekâleti Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı.
- Aldemir, H., & Aldemir, M. (2018). *Hukuki Terimler Sözlüğü*. Adalet Yayınevi.
- Aliefendioğlu, Y. (1971). Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi. *Danıştay Dergisi*, 1.
- Arslan, M. (2016). *Vergi Hukuku: C. 9. Baskı*. Dora.
- Atatüre, T. (2000). Yeni Gümrük Yasası ile Getirilen Yenilik ve Değişiklikler. *Mükellefın Dergisi*, 85, 126-133.
- Atay, E. E. (2009). *İdare Hukuku: C. 2. Baskı*. Turhan Kitabevi.
- Atay, E. E. (2014). Hukuk Devleti İlkesi Işığında İdarenin Denetimi ve Kamu Denetçiliği Kurumu. *Ombudsman Akademik Dergisi*, 1(1), 1-30.
- Aykın, H. (2016). Kamu Denetçiliği Kurumuna (Ombudsmana) Başvurma Mükellefler İçin Etkili Bir Hak Arama Yolu Olabilir mi? *Vergi Dünyası Dergisi*, 418, 21.
- Bağrıaçık, A., & Yılmaz, M. M. (1995). *Tek İdari Belge Kullanım Klavuzu ve AB Gümrük Mevzuatı*. Bilim Teknik Yayınevi.
- Battal, A. (2015). *Hukukun Temel Kavramları: C. 9. Baskı*. Seçkin Yayıncılık.
- Batur, Ö. (2020). Vergi Uyuşmazlıklarında Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 203-217.
- Batur, Ö. (2022). Tarhiyat Öncesi Uzlaşmada Zamanaşımı Sorunu ve Çözüm Önerileri. *Vergi Dünyası Dergisi*, 486.

- Baysal, M. (1956). *İngiltere’de Mali Kaza*. Maliye Vekaleti Tetkik Kurulu Neşriyatı.
- Bereket, Z. (1998). İdari Yargılama Usulü Hukuku Açısından İstinaf ve Kabulü Sorunu. *Danıştay Dergisi*, 94, 192206.
- Bilgen, P. (1973). *İdare hukuku, İdarenin Patrimuanı İdari İktisap Usulleri İdarenin Faaliyetleriyle İdarenin İşlemleri*.
- Bilici, N. (2017). *Vergi Hukuku (Vergi Usul Hukuku, Vergi Yargılama ve Tahsil Hukuku): C. 42. Baskı*. Savaş Yayınevi.
- Budak, Y. (2006). Uzlaşma Kişiyi Özel Vergi Affı(mı)dır. *Vergi Dünyası Dergisi*, 304, 15-20.
- Bulut, M. K. (2007). Gümrük Vergisine Eş Etkili Vergi ve Mali Yüklerin Gümrük Vergisi Tanımı Kapsamında Değerlendirmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 314, 139-165.
- Çağlayan, R. (2019). *İdari Yargılama Hukuku*. Seçkin Yayıncılık.
- Candan, T. (2006). *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma: C. 2. Baskı*. Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Canitez, M. (2021). *Uygulamalı Gümrük Mevzuatı: C. 3. Baskı*. Ekin Yayınevi.
- Çelik, B. (1999). *Gümrük Vergisi Hukuku*. İmaj Yayıncılık.
- Coşkun Karadağ, N., & Organ, İ. (2014). Gümrük Uzlaşması ve Vergi Usul Kanunu’ndaki Uzlaşma Kurumu ile Karşılaştırılmalı Olarak Değerlendirilmesi. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 370-396. <https://dergipark.org.tr/en/pub/niguiibfd/issue/19754/211476>
- Demirbaş Aksüt, B., & Gök, Ö. (2016). Gümrük Vergilerinden Kaynaklanan Anlaşmazlıkların Uzlaşma Yolu ile Çözümü. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 18-2, 75-125.
- Derdiyok, T. (2013). *Dış Ticarete Vergi ve Mali Yükümlülükler*. Seçkin Yayıncılık.
- Dölek, A. (2013). *Gümrük İşlemleri*. Umut Kitap.
- Duran, L. (1982). *İdare Hukuku*. İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Fakülteler Matbaası.
- Ekmekçi, Ö., Özekes, M., & Atalı, M. (2018). *Hukuk Uyuşmazlıklarında İhtiyari ve Zorunlu Arabuluculuk: C. 1. Baskı*. On İki Levha Yayıncılık.
- English, J. (2015). German Experience on Non-Contentious Tax Dispute Settlement through Mutual Agreements. İçinde B. Yaltı (Ed.), *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü: Barışçıl Mekanizmalar (Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi-3): C. Çev. Altan RENÇBER*. Beta Basım .

- Erdem, T. (2005). Vergi Cezalarında Uzlaşma Mümkün mü? *Vergi Sorunları Dergisi*, 204, 77-101.
- Erdem, T. (2007). *Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma*. TÜRMOB Yayınları Sirküler Rapor Serisi No:2007-6.
- Erdem, T. (2012). *Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları*. Seçkin Yayıncılık.
- Erdim, A. (1999). Cezalar ve Uzlaşma. *Maliye Postası*, 462, 25-30.
- Erhürman, T. (2000). Türkiye İçin Nasıl Bir Ombudsman Formülü? *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 49(1-4), 155-180.
- Gerçek, A. (2006). *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*. Yaklaşım Yayıncılık.
- Gök, Ö. (2018). *Gümrük Vergisinden Kaynaklanan Uyuşmazlıklar* [Doktora Tezi]. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Gözler, K. (2003a). *İdare Hukuku (Cilt II)*. Ekin Kitabevi.
- Gözler, K. (2003b). *İdare Hukuku Dersleri: C. 3. Baskı*. Ekin Kitabevi.
- Gözübüyük, A. Ş. (2005). *Yönetim Hukuku: C. 23. Baskı*. Turhan Kitabevi.
- Gözübüyük, Ş., & TAN, T. (1999). *İdari Yargılama Hukuku*. Turhan Kitabevi.
- Günday, M. (2011). *İdare Hukuku: C. 10. Baskı*. İmaj Yayınevi.
- Gürdal, T., Yardımcıoğlu, F., & Beşel, F. (2016). Türk Vergi Sisteminin Popülerlik Analizi. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 2(2), 33-52.
- Hızlı, Y. (1984). *Türk Hukukunda Kaçakçılık Suçu*. Kazancı Hukuk Yayınları.
- Kaneti, S. (1986). *Vergi Hukuku*. İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.
- Karahanoğulları, O. (2005). *Türkiye’de İdari Yargı Tarihi*. Turhan Kitabevi.
- Karakoç, Y. (2007). *Genel Vergi Hukuku*. Yetkin Yayınları.
- Karakoç, Y. (2015). *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku): C. 3. Baskı*. Yetkin Yayınları.
- Karakoç, Y. (2016). *Vergi Hukuku Uygulamaları (Pratik Çalışma Kitabı): C. 2. Baskı*. Yetkin Yayınları.
- Karakoç, Y. (2019). *Genel Vergi Hukuku: C. 2. Baskı*. Yetkin Yayınları.
- Kartal, Z. (2008). İkinci Uzlaşma Teklifi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 319, 37-42.
- Kitiş, N. (1989). Tarhiyat Öncesi Uzlaşma. *Vergi Dünyası Dergisi*, 96, 3-9.

- Kılıç, K. (2022). *Kaçakçılık Suçları Ve Gümrük Kabahatleri: C. 1. Baskı*. Seçkin Yayıncılık.
- Kırbaş, S. (2015). *Vergi Hukuku (Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar): C. 20. Baskı*. Siyasal Kitabevi.
- Kızılot, Ş., & TAŞ, M. (2013). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi: C. 5. Baskı*. Gazi Kitabevi.
- Koban, E., & Yıldırım Keser H. (2018). *Gümrük Mevzuatında Dahilde İşleme Rejimi ve Vergi Özelinde Karşılaşılan Sorunlar*. IV. International Caucasus-Central Asia Foreign Trade and Logistics Congress, 2018.
- Kuyumcu, E. (1962). *Fransız Mali Kaza Sistemi*. Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı.
- Muşul, T. (2016). *Tebliğat Hukuku*. Adalet Yayınevi.
- Mutluer, M. K. (1974). *Türkiye’de Vergi Yargı Sistemi* [Doçentlik Tezi].
- Nazalı, E. (2017). *Vergi, Gümrük ve Sosyal Güvenlik Uyuşmazlıkları (İnceleme ve Davalar)*. Adalı Danışmanlık A.Ş.
- Nohutçu, A. (2018). *Kanunname - İdari Yargı*. Savaş Yayınevi.
- Odyakmaz, Z. (2013). Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) Kurumunun Tanıtılması ve 6328 Sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu’nun Bazı Maddelerinin Değerlendirilmesi. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 14, 1-85.
- Odyakmaz, Z., Çınarlı, S., & Avcıoğlu Aksoy, E. (2018). *İdare Hukukunda Yargı Öncesi Uyuşmazlık Çözüm Usulleri: C. 2. Baskı*. Seçkin Yayıncılık.
- Onar, S. S. (1952). *İdare Hukukunun Umumi Esasları*. Marifet Basımevi.
- Onar, S. S. (1967). *İdare Hukukunun Umuni Esasları (I. Cilt): C. 3. Baskı*. İsmail Akgün Matbaası.
- Öncel, M., Çağan, N., Kumrulu, A., & Göker, C. (2020). *Vergi Hukuku (C. 29)*. Turhan Kitabevi.
- Önen, Z. S. (2017). *Genel Vergi Hukuku*. Detay Yayıncılık.
- Öner, E. (2014). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi: C. 3. Baskı*. Seçkin Yayıncılık.
- Öner, E. (2018). *Vergi Hukuku: C. 9. Baskı*. Seçkin Yayıncılık.
- Öner, E. (2022). *Türk Vergi Sistemi: C. 11. Baskı*. Seçkin Yayıncılık.
- Öz, E. (2004). *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*. Gazi Kitabevi.

- Öz, S., & Özkök Çubukçu, D. (2011). Af ya da Adalet: Yeni Mali Af Yasası. *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 66, 248-254.
- Özbalcı, Y. (2003). *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*. Oluş Yayıncılık.
- Özbay, İ. (2006). Alternatif Çözüm Yolları. *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, X (3-4), 459-475.
- Özbek, M. S. (2009). *Alternatif Uyuşmazlık Çözümü*. Yetkin Yayınları.
- Özyurt, S. (2001). Uzlaşma Komisyonlarının Yetkileri Sınırsız mıdır? *Vergi Dünyası Dergisi*, 237, 77-78.
- Palamut, M. E. (1998). Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Hukuk. *Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi*.
- Pehlivan, O. (2017). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi)*. Celepler Matbaacılık.
- Ruhi, A. C. (2007). *Tebliğat Hukuku: C. 5. Baskı*. Seçkin.
- Saban, N. (2015). *Vergi Hukuku (7. Baskı)*. Beta Yayıncılık.
- Saygılıoğlu, N., & Akçin, R. (2015). *Dış Ticaret ve Gümrük*.
- Şenyüz, D. (2011). *Vergi Ceza Hukuku: Vergi Kabahatleri ve Suçları: C. 5. Baskı*. Ekin Yayıncılık.
- Şenyüz, D., Yüce, M., & Gerçek, A. (2017). *Türk Vergi Sistemi: C. 14. Baskı*. Ekin Kitabevi.
- Şenyüz, D., Yüce, M., & Gerçek, A. (2019). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler): C. 10. Baskı*. Ekin Kitabevi.
- Serim, N. (2006). Türkiye’de ve ABD’de Uzlaşma Sistemi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 214, 97-111.
- Tan, T. (2011). *İdare Hukuku*. Turhan Kitabevi.
- Tanrıver, S. (2006). Hukuk Uyuşmazlıkları Bağlamında Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları ve Özellikle Arabuluculuk. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 64, 151-178.
- Taş, M. (2003). *Vergi Yargısı*. Ekin Kitabevi.
- Taşkan, Y. Z. (2020). *Vergi Hukuku: C. 3. Baskı*. Adalet Yayınevi.
- Tuncer, S. (1987). Tarhiyat Öncesi Uzlaşma. *İktisat ve Maliye Dergisi*, XXXIV-1, 70-77.
- Tuncer, S. (2000). Gümrük Vergisi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları. *Yaklaşım Dergisi*, 89, 29-35.

- Tuncer, S. (2001). *Gümrükler ve Gümrük Vergileri (Teori-Uygulama)*. Yaklaşım Yayınları.
- Tuncer, S. (2003). *Vergi Hukuku ve Uygulaması*. Yaklaşım Yayınları.
- Türk Hukuk Lügati. (1944). *Maarif Vekaleti*. Maarif Matbaası.
- Türk, İ. (1999). *Kamu Maliyesi* (3 Baskı). Turhan Kitabevi.
- Uluatam, Ö., & Methibay, Y. (2001). *Vergi Hukuku*. İmaj Yayıncılık.
- Uslu, H. (2011). Gümrük ve Cezalarında Uzlaşma. *Dünya Gümrük Sunumu*.
- Üstün, Ü. S. (2007). *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*. Turhan Kitabevi.
- Uyar, S. (2001). Gümrük Birliği'nin Türkiye Ekonomisi Üzerindeki Etkileri. *Dış Ticaret Dergisi*, 19, 20-63.
- Uzun, F. (2015). Dış Ticaret Yapan Firmalar İçin Yeni Bir Denetim Modeli: 10 Soruda Gümrükte Sonradan Kontrol İncelemesi,. *Maliye Postası*.
- Vural, M. (2001). Uzlaşma Kapsamına Giren ve Girmeyen Vergi Cezaları. *Maliye Postası*, 490, 32-36.
- Yağan, H. (2011). Gümrük Vergi Hukukunda Yeni Bir Müessese: Uzlaşma. *Vergi Sorunları Dergisi*, 275, 104-111.
- Yaltı, B. (2012). Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Başvuru Yollarının Yargıya Etkisi: Ombudsman Başvurusu ve Bireysel Başvuru. *Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu: 144.Yıl*, 83, 185-201.
- Yaltı, B., & Özgenç, A. S. (2005). *Vergi Hukuku Pratik Çalışma El Kitabı*. Beta Basım Yayım.
- Yerci, C. (2020). *Yorum ve Açıklamalarla Gümrük Hukuku ve Davaları: C. 2. Baskı*. Seçkin Yayınevi.
- Yıldırım, T. (2010). *İdari Yargı*. Beta Basım.
- Yıldırım, T., Yasin, M., Kaman, N., Özdemir, H. E., Üstün, G., & Tekinsoy, O. (2013). *İdare Hukuku: C. 3. Baskı*. On İki Levha Yayıncılık.
- Yılmaz, E. (2009). Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, XIII(1-2). [https://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/13\\_14.pdf](https://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/13_14.pdf)
- Yüce, M., & Çelikkaya, A. (2016). *Örnek Uygulamalarla Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları: C. 1. Baskı*. Dora Basım.
- Yücel, T. (1988). Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi İle İlgili Düzenlemeler. *Vergi Dünyası Dergisi*, 80, 24-30.

Yücel, T. (1998). Vergi Reform Tasarı'sının VUK'a İlişkin Hükümlerinin Değerlendirilmesi. *Mükellefin Dergisi*, 64, 46-64.

### **Mevzuat ve İnternet Kaynakları**

Adalet Bakanlığı, Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü. *Adli İstatistik Verileri*. (ET:24/09/2022) <https://adlisicil.adalet.gov.tr/Home/SayfaDetay/adli-istatistikler-yayin-arsivi>

Avrupa Konseyi. (2003). *Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi Tavsiye Kararı 2003/16*. (ET:17/11/2022) <https://www.anayasa.gov.tr/media/3671/cmrec200316trexecutionadministrative-decisions.pdf>

Candan, T. (2019, Ağustos 16). *Gümrük Vergisi Ek Tahakkuklarına İtirazda Bulunmadan Doğrudan İdari Dava Açılabilir mi?* Turgut Candan - Düşüncelerim. (ET:02/11/2022) <https://turgutcandan.com/2019/08/16/gumruk-vergisi-ek-tahakkuklarına-itarazda-bulunulmadan-dogrudan-idari-dava-acilabilir-mi/>

Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü. (2010). *05/01/2020 Tarihli Genelge*.

Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü. (2011). *“Gümrükte Uzlaşma” konulu 08/09/2011 tarih ve 4029 sayılı yazı*. (ET: 23/08/2022) <https://www.akib.org.tr/files/downloads/aktuel/duyurlar/gumrukte%20uzlasma.pdf>

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı. *Tahsilat İşlemleri Hakkında 2 Seri No'lu Gümrük Genel Tebliği*.

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı. (2013). *16/08/2013 tarih ve 2013/38 sayılı Genelge*.

McDonough, K. (1993). Resolving Federal Tax Disputes Through ADR. *Arbitration Journal*. June, 38-46. (ET: 11/19/2022) <https://web.p.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?vid=0&sid=23dcecf2-f6b2-405d-9251-a9aaec8564a6%40redis>

Türk Dil Kurumu Sözlüğü. (ET: 08/09/2022). <https://sozluk.gov.tr/>

Ticaret Bakanlığı İdari Faaliyet Raporları. (ET: 02/10/2022) <https://ticaret.gov.tr/yayinlar/idare-faaliyet-raporu>

Ticaret Bakanlığı. (2022). *Ticaret Bakanlığı Gümrük Rehberi*. (ET: 18/11/2022) <https://gumrukrehberi.gov.tr/anasayfa>

13/12/1951 tarih ve 7981 sayılı RG'de yayımlanan 5846 sayılı Kanun.

21/07/1953 tarih ve 8469 sayılı RG'de yayımlanan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun.

19/02/1959 tarih ve 10139 sayılı RG’de yayımlanan 7201 sayılı Tebligat Kanunu.

10/01/1961 tarih ve 10703 sayılı RG’de yayımlanan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.

28/02/1963 tarih ve 11343 sayılı RG’de yayımlanan 205 sayılı Kanun.

25/05/1964 tarih ve 11711 sayılı RG’de yayımlanan 474 sayılı Kanun.

20/01/1982 tarih ve 17580 sayılı RG’de yayımlanan 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu.

09/11/1982 tarih ve 17863 (mükerrer) sayılı RG’de yayımlanan Türkiye Cumhuriyeti Anayasası.

11/08/1983 tarih ve 18132 sayılı RG’de yayımlanan 2872 sayılı Çevre Kanunu.

15/02/1984 tarih ve 18313 sayılı RG’de yayımlanan 2976 sayılı Kanun.

02/11/1984 tarih ve 18563 sayılı RG’de yayımlanan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.

15/12/1984 tarih ve 18606 sayılı RG’de yayımlanan 3093 sayılı TRT Kurumu Gelirleri Kanunu.

15/06/1985 tarih ve 18785 sayılı RG’de yayımlanan 3213 sayılı Maden Kanunu.

11/12/1985 tarih ve 18955 sayılı RG’de yayımlanan 3239 sayılı Kanun.

16/02/1987 tarih ve 19374 sayılı RG’de yayımlanana Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği.

06/07/1994 tarih ve 21982 sayılı RG’de yayımlanan 4008 sayılı Kanun.

29/07/1998 tarih ve 23417 (mükerrer) sayılı RG’de yayımlanan 4369 sayılı Kanun.

14/08/1999 tarih ve 23786 sayılı RG’de yayımlanan 4444 sayılı Kanun.

04/11/1999 tarih ve 23866 sayılı RG’de yayımlanan 4458 sayılı Gümrük Kanunu.

12/06/2002 tarih ve 24783 sayılı RG’de yayımlanan 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu.

24/12/2003 tarih ve 25326 sayılı RG’de yayımlanan 5018 sayılı Kanun.

12/10/2004 tarih ve 25611 sayılı RG’de yayımlanan 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu.

31/03/2005 tarih ve 25772 (mükerrer) sayılı RG’de yayımlanan 5326 sayılı Kabahatler Kanunu.

31/03/2007 tarih ve 26479 sayılı RG’de yayımlanan 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu.

27/02/2008 tarih ve 26800 sayılı RG’de yayımlanan 5736 sayılı Kanun.

07/07/2009 tarih ve 27281 sayılı RG’de yayımlanan 5911 sayılı Kanun.

07/10/2009 tarih ve 27369 sayılı RG’de yayımlanan Gümrük Yönetmeliği.

25/02/2011 tarih ve 27857 (mükerrer) sayılı RG’de yayımlanan 6111 sayılı Kanun.

08/06/2011 tarih ve 27958 (mükerrer) sayılı RG’de yayımlanan 640 sayılı Kanun  
Hükmünde Kararname.

27/08/2011 tarih ve 28038 sayılı RG’de yayımlanan Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği.

29/06/2012 tarih ve 28338 sayılı RG’de yayımlanan 6328 sayılı Kamu Denetçiliği  
Kurumu Kanunu.

28/03/2013 tarih ve 28601 (mükerrer) sayılı RG’de yayımlanan KDK Kanunu’nun  
Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik.

27/05/2017 tarih ve 30078 sayılı RG’de yayımlanan 7020 sayılı Kanun.

25/01/2018 tarih ve 30312 sayılı RG’de yayımlanan Elektronik Tebligat Sistemi Genel  
Tebliği.

14/01/2020 tarih ve 31008 sayılı RG’de yayımlanan Gümrük Uzlaşma Yönetmeliğinde  
Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik.

11/02/2022 tarih ve 31716 sayılı RG’de yayımlanan Ticaret Bakanlığı Taşra Teşkilatı  
Hakkında Yönetmelik.

### **Yargı Kararları**

Danıştay Başkanlık Kurulunun 18/12/2020 tarih ve 2020/62 sayılı kararı.

Danıştay 7. Dairesinin 29/05/2018 tarih ve E:2014/3337, K:2018/3027 sayılı kararı.

Danıştay 7. Dairesinin 07/11/2019 tarih ve E:2015/1614, K:2019/5896 sayılı kararı.

Danıştay 7. Dairesinin 11/11/2021 tarih ve E:2018/5231, K:2021/4782 sayılı kararı.

Danıştay 7. Dairesinin 27/05/2021 tarih ve E:2017/1471, K:2021/2503 sayılı kararı.

Danıştay 7. Dairesinin 08/12/2021 tarih ve E:2018/1638, K:2021/5471 sayılı kararı.

Danıştay 7. Dairesinin 26/01/2022 tarih ve E:2020/674, K:2022/254 sayılı kararı.

Danıştay 7. Dairesinin 31/01/2022 tarih ve E:2018/4672, K:2022/317 sayılı kararı.

Danıştay 7. Dairesinin 03/02/2022 tarih ve E:2018/3338, K:2022/395 sayılı kararı.

Danıştay 7. Dairesinin 23/02/2022 tarih ve E:2018/1953, K:2022/782 sayılı kararı.

Danıştay 7. Dairesinin 23/02/2022 tarih ve E:2018/4443, K:2022/768 sayılı kararı.

Danıştay 7. Dairesinin 29/03/2022 tarih ve E:2021/4552, K:2022/1365 sayılı kararı.

Danıştay 7. Dairesinin 25/05/2022 tarih ve E:2019/732, K:2022/2402 sayılı kararı.

Danıştay 7. Dairesinin 10/06/2022 tarih ve E:2021/2386, K:2022/2889 sayılı kararı.

Danıştay 7. Dairesinin 21/09/2022 tarih ve E:2019/1752, K:2022/3398 sayılı kararı.

Danıştay 7. Dairesinin 11/10/2022 tarih ve E:2019/711, K: 2022/3720 sayılı kararı.

Danıştay 7. Dairesinin 26/11/2021 tarih ve E:2021/1702, K:2021/5215 sayılı kararı.

Danıştay 7. Dairesinin 01/12/2022 tarih ve E:2020/1606, K:2022/4822 sayılı kararı.

Danıştay 9. Dairesinin 10/02/2020 tarih ve E:2020/577, K:2020/575 sayılı kararı.

Adana Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 24/11/2021 tarih ve E:2021/1609, K:2021/2750 sayılı kararı.

İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. Vergi Dava Dairesinin 01/11/2021 tarih ve E:2021/3036, K:2021/8227 sayılı kararı.

## EK

**Ek 1:Yargı Kararı**  
**T.C.**

**DANIŞTAY**  
**YEDİNCİ DAİRE**

**Esas No : 2018/3338**

**Karar No : 2022/395**

**TEMYİZ EDEN (DAVALI)** : Ticaret Bakanlığı adına  
(Derince Gümrük Müdürlüğü)

**VEKİLİ** :

**KARŞI TARAF (DAVACI)** :

**VEKİLİ** :

**İSTEMİN KONUSU** : İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. Vergi Dava Dairesinin 14/03/2018 tarih ve E:2017/4724, K:2018/1097 sayılı kararının temyizen incelenerek bozulması istenilmektedir.

**YARGILAMA SÜRECİ** :

**Dava konusu istem:** Davacı adına tescilli 21/12/2004 tarih ve 35220 sayılı serbest dolaşıma giriş beyannamesi ile 13/02/2004 tarih ve 2004/D1-508 sayılı dahilde işleme izin belgesi kapsamında işlem gören eşyaya ilişkin dahilde işleme rejimi hükümlerinin ihlal edildiğinden bahisle 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 238. maddesi uyarınca hesaplanarak karara bağlanan para cezasına vaki itirazın reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır.

**İlk Derece Mahkemesi kararının özeti:** Kocaeli 2. Vergi Mahkemesinin 22/06/2017 tarih ve E:2016/1684, K:2017/878 sayılı kararıyla, dahilde işleme rejimi koşullarının ihlal edildiğinin idarece tespit edildiği 28/06/2007 tarihinden itibaren 3 yıl içerisinde alınarak, mükellefe tebliğ edilmesi gereken para cezasının, zamanaşımı süresinin dolduktan sonra, 12/08/2016 tarihinde tebliğ edildiği anlaşıldığından, üç yıllık zamanaşımı süresi içinde usulüne uygun olarak karara bağlanarak ilgisine tebliğ edilmeyen para cezasında ve bu cezaya vaki itirazın reddinde hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle işlemin iptaline karar verilmiştir.

**Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti:** İstinaf başvurusuna konu kararın hukuka ve usule uygun olduğu ve davalı idare tarafından ileri sürülen iddiaların söz konusu kararın kaldırılmasını sağlayacak nitelikte görülmediği gerekçesiyle 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45. maddesinin 3. fıkrası uyarınca istinaf başvurusunun reddine karar verilmiştir.

**TEMYİZ EDENİN İDDİALARI:** Davacının dahilde işleme rejimi kapsamında teminatının bulunması nedeniyle, 6183 sayılı Kanun'un 103. maddesi uyarınca zamanaşımının kesildiği, diğer taraftan, dava konusu işlemin para cezasına ilişkin olması nedeniyle olaya 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 20. maddesine göre 8 yıllık zamanaşımı uygulanmasının gerektiği ileri sürülmektedir.

**KARŞI TARAFIN SAVUNMASI** : Savunma verilmemiştir.

**DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİNİN DÜŞÜNCESİ** : Temyiz isteminin reddi ile usul ve yasaya uygun olan kararın onanması gerektiği düşünülmektedir.

**T.C.**  
**DANIŞTAY**  
**YEDİNCİ DAİRE**  
**Esas No : 2018/3338**  
**Karar No : 2022/395**

**TÜRK MİLLETİ ADINA**

Karar veren Danıştay Yedinci Dairesince, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü:

**HUKUKİ DEĞERLENDİRME:**

Bölge idare mahkemelerinin nihai kararlarının temyizen bozulması, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49. maddesinde yer alan sebeplerden birinin varlığı hâlinde mümkündür.

Temyizen incelenen karar usul ve hukuka uygun olup, dilekçede ileri sürülen temyiz nedenleri kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir.

**KARAR SONUCU:**

Açıklanan nedenlerle;

1.Temyiz isteminin reddine,

2.İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. Vergi Dava Dairesinin 14/03/2018 tarih ve E:2017/4724, K:2018/1097 sayılı kararının **ONANMASINA**,

3. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 50. maddesi uyarınca, bu kararın taraflara tebliği ve bir örneğinin de Bölge İdare Mahkemesine gönderilmesini teminen dosyanın ilk derece Mahkemesine gönderilmesine, 03/02/2022 tarihinde kesin olarak oybirliğiyle karar verildi.

**Ek 2: Yargı Kararı**

**T.C.**

**DANIŞTAY**

**YEDİNCİ DAİRE**

**Esas No : 2021/1702**

**Karar No : 2021/5215**

**TEMYİZ EDEN (DAVALI)** : Ticaret Bakanlığı adına  
Yeşilköy Gümrük Müdürlüğü

**VEKİLİ** :

**KARŞI TARAF (DAVACI)** :

**VEKİLİ** :

**İSTEMİN KONUSU** : İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. Vergi Dava Dairesinin 30/12/2020 tarih ve E:2020/5646, K:2020/13350 sayılı kararının temyizen incelenerek bozulması istenilmektedir.

**YARGILAMA SÜRECİ** :

**Dava Konusu İstem:** Davacı adına 2009 ve 2010 yıllarında tescilli muhtelif tarih ve sayılı 8 adet serbest dolaşıma giriş beyannamesi muhteviyatı araç kıymetinin noksan beyan edilerek eksik özel tüketim vergisi ödendiğinden bahisle, ek olarak tahakkuk ettirilen katma değer vergisi ve kaynak kullanımını destekleme fonu payı ile 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 234. maddesi uyarınca karara bağlanan para cezasına vaki itirazın reddine dair işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır.

**İlk Derece Mahkemesi kararının özeti:** İstanbul 6. Vergi Mahkemesinin 10/12/2019 tarih ve E:2016/3070, K:2019/2151 sayılı kararıyla; ek tahakkuk ve para cezasının 15/03/2016 tarihinde tebliğ edildiği, üç yıllık zamanaşımı süresi içerisinde yükümlüsüne tebliğ edilmediği gibi bu süre içerisinde de ceza davasının açılmadığı anlaşıldığından davaya konu işlemin iptaline karar verilmiştir.

**Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti:** İstinaf başvurusuna konu kararın hukuka ve usule uygun olduğu ve davalı idare tarafından ileri sürülen iddiaların söz konusu kararın kaldırılmasını sağlayacak nitelikte görülmediği gerekçesiyle 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45. maddesinin 3. fıkrası uyarınca istinaf başvurusunun reddine karar verilmiştir.

**TEMYİZ EDENİN İDDİALARI** : Ceza davası açılmasının, suçun tabi olduğu zamanaşımı süresinin uygulanması için yeterli olduğu, şirket yetkilileri hakkında açılan ceza davasında verilecek kararın zamanaşımı süreleri açısından belirleyici olacağı, bu nedenle ceza davasının sonucunun beklenilmesi gerektiği ileri sürülmüştür.

**KARŞI TARAFIN SAVUNMASI** : Savunma verilmemiştir.

**DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİNİN DÜŞÜNCESİ** : Şirket yetkilileri hakkında açılan ceza davasında verilecek hüküm, Türk Ceza Kanunu'ndaki dava ve ceza zaman aşımı sürelerinin uygulanıp uygulanmaması sonucunu doğuracağından, uyuşmazlığın ceza davasının sonucuna göre çözümlenmesi gerekirken, aksi yolda verilen kararda isabet bulunmadığından, Mahkeme kararın

**T.C.**  
**DANIŞTAY**  
**YEDİNCİ DAİRE**

**Esas No : 2021/1702**

**Karar No : 2021/5215**

bozulması gerektiği değerlendirilmektedir.

**TÜRK MİLLETİ ADINA**

Karar veren Danıştay Yedinci Dairesince, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüşüldü:

**İNCELEME VE GEREKÇE:**

**MADDİ OLAY :**

Davacı adına 2009 ve 2010 yıllarında tescilli muhtelif tarih ve sayılı 8 adet serbest dolaşıma giriş beyannamesi muhteviyatı araç kıymetinin noksan beyan edilerek eksik özel tüketim vergisi ödendiğinden bahisle, ek olarak tahakkuk ettirilen katma değer vergisi ve kaynak kullanımını destekleme fonu payı ile 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 234. maddesi uyarınca karara bağlanan para cezasına vaki itirazın reddine dair işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır.

**İLGİLİ MEVZUAT:**

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 181. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinde, ithalatta gümrük yükümlülüğünün ithalat vergisine tabi eşyanın serbest dolaşıma girmesiyle beyannamenin tescil tarihinde başlayacağı; 197. maddesinin 2. fıkrasında, yapılan denetimler sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen veya 1. fıkrafta belirtilen şekilde tebliğ edilmeyen gümrük vergilerine ilişkin tebligatın, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren üç yıl içinde yapılacağı, şu kadar ki, gümrük yükümlülüğünün doğduğu olayla ilgili olarak dava açılmasının zamanaşımını durduracağı; 4. fıkrasında da, gümrük vergileri alacaklarının, ceza uygulamasını gerektiren bir fiile ilişkin olması ve zamanaşımı daha uzun bulunan bu fiil nedeniyle ceza davası açılmış olması kaydıyla, bu alacakların Türk Ceza Kanunu'ndaki dava ve ceza zaman aşımı süreleri içinde kovuşturulup tahsil edileceği; 231. maddesinin 1. fıkrasında, idari yaptırıma konu fiilin, ceza uygulamasını gerektiren bir fiile ilişkin olması ve zamanaşımı daha uzun bulunan bu fiil nedeniyle ceza davası açılmış olması kaydıyla, idari yaptırım kararlarının Türk Ceza Kanunu'ndaki dava ve ceza zaman aşımı süreleri içerisinde uygulanacağı, 2. fıkrasında, gümrük vergileri alacağına bağlı idari para cezalarında zamanaşımının, bu idari para cezalarına ilişkin gümrük vergilerinin zamanaşımına tabi olacağı hükme bağlanmıştır.

**HUKUKİ DEĞERLENDİRME:**

Yukarıda değinilen hükümlere göre; yapılan denetimler sonucunda hiç alınmadığı ya da noksan alındığı tespit edilen vergilere ilişkin tebligatın gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren üç yıl içerisinde yapılması gerekiyorsa da; gümrük yükümlülüğünü doğuran olayla ilgili olarak, sözü edilen süre içerisinde dava açılması halinde, zamanaşımının durduğu sürece veya davanın sonuçlanmasından sonra kalan süre içerisinde tahakkuk işlemi yapılarak mükellefine tebliğ edilebileceği gibi, gümrük vergileri alacaklarının ceza uygulanmasını gerektiren bir fiile ilişkin olması durumunda, tahakkukun ceza uygulamasını gerektiren fiilin tabi olduğu zamanaşımı süresi içerisinde yapılması da olanaklı olmakla birlikte, bir fiilin ceza gerektirip gerektirmediği, bir başka ifadeyle suç teşkil edip etmediği, açılacak ceza davasında verilecek kararla ortaya

**T.C.**  
**DANIŞTAY**  
**YEDİNCİ DAİRE**

**Esas No : 2021/1702**

**Karar No : 2021/5215**

konulabileceğinden, 197. maddenin 4. fıkrası hükmünün uygulanabilmesi bakımından ceza davasında verilen kararın kesinleşmesinin beklenilmesi gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, vergilerin tebliği için öngörülen üç yıllık sürenin geçirilmesinden sonra da olsa, davacının fiili nedeniyle açılmış bir ceza davasında verilerek kesinleşen mahkumiyet hükmü, gümrük vergileri alacakları hakkında, suçun tabi olduğu zamanaşımı süresinin uygulanmasını mümkün kılacaktır.

Olayda, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren üç yıllık zamanaşımı süresi dolduktan sonra vergilerin tahakkuk ettirilerek tebliğ edildiği, gümrük yükümlülüğünü doğuran olay nedeniyle, gümrük kaçakçılığı ve sahtecilik suçlarından dolayı davacı şirket yetkilileri hakkında Ankara 1. Ağır Ceza Mahkemesinin E:2016/4 sayılı dosyasında açılan davada yargılamaya devam edildiği tespit edilmiştir.

Bu bakımdan; suçun tabi olduğu zamanaşımının uygulanabilmesi için Kanun maddesinde ceza davasının açılması herhangi bir süreyle sınırlandırılmış değildir. Dolayısıyla, vergilerin tebliği için öngörülen üç yıllık sürenin geçirilmesinden sonra da olsa bu fiil nedeniyle ceza davası açılmış olması ve bu ceza davasında verilecek hüküm, Türk Ceza Kanunu'ndaki dava ve ceza zamanaşımı sürelerinin uygulanıp uygulanmaması sonucunu doğuracağından, işbu dava hakkında karar verilebilmesi için, söz konusu ceza davasında verilecek kararın kesinleşmesinin beklenilmesi gerekirken, ceza davasının 3 yıl içerisinde açılmamasına dayanılarak verilen temyize konu kararda isabet görülmemiştir.

**KARAR SONUCU:**

Açıklanan nedenlerle;

1.Temyiz isteminin kabulüne,

2.İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. Vergi Dava Dairesinin 30/12/2020 tarih ve E:2020/5646, K:2020/13350 sayılı kararının **BOZULMASINA**,

3. Yeniden bir karar verilmek üzere dosyanın anılan Daireye gönderilmesine,

4. 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 13. maddesinin (j) bendi parantez içi hükmü uyarınca alınması gereken harç dahil olmak üzere, yargılama giderlerinin yeniden verilecek kararda karşılanması gerektiğine, 26/11/2021 tarihinde kesin olarak oyçokluğuyla karar verildi.

### Ek 3: Yargı Kararı

**T.C.**  
**DANIŞTAY**  
**YEDİNCİ DAİRE**  
**Esas No : 2021/2386**  
**Karar No : 2022/2889**

**TEMİZ EDEN (DAVALI)** : Ticaret Bakanlığı adına  
Ambarlı Gümrük Müdürlüğü

**VEKİLİ** :

**KARŞI TARAF (DAVACI)** :

**VEKİLİ** :

**İSTEMİN KONUSU** : İstanbul 5. Vergi Mahkemesinin 19/02/2021 tarih ve E:2021/320, K:2021/314 sayılı kararının temyizden incelenerek bozulması istenilmektedir.

#### **YARGILAMA SÜRECİ** :

**Dava konusu istem:** Davacı adına tescilli 25/05/2006 tarih ve 48226 sayılı serbest dolaşıma giriş beyannamesi muhteviyatı eşyanın kıymetinin noksan beyan edildiğinden bahisle ek olarak tahakkuk ettirilen özel tüketim ve katma değer vergilerine vaki itirazın reddine dair işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır.

**İlk Derece Mahkemesi kararının özeti:** Bozma kararına uymak suretiyle, olayda, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren üç yıllık zamanaşımı süresi dolduktan sonra vergilerin tahakkuk ettirilerek tebliğ edildiği, gümrük yükümlülüğünü doğuran olay nedeniyle, gümrük kaçakçılığı ve sahtecilik suçlarından dolayı Bakırköy 1. Ağır Ceza Mahkemesinin 2011/286 esasına kayden açılan davada verilen mahkumiyet kararı hakkında Yargıtay Yedinci Ceza Dairesinin E:2017/1129, K:2020/11601 sayılı kararıyla zamanaşımı nedeniyle ceza davasının düşmesine karar verildiği anlaşılmış olup, zamanaşımına uğradığı açık olan özel tüketim ve katma değer vergilerine ilişkin işlemde hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle dava konusu işlemin iptaline karar verilmiştir.

**TEMİZ EDENİN İDDİALARI** : Dava konusu işlemin hukuka uygun olduğu ileri sürülmektedir.

**KARŞI TARAFIN SAVUNMASI** : Savunma verilmemiştir.

**DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİNİN DÜŞÜNCESİ** : Temyiz isteminin reddi ile usul ve yasaya uygun olan kararın onanması gerektiği düşünülmektedir.

#### **TÜRK MİLLETİ ADINA**

Karar veren Danıştay Yedinci Dairesince, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü:

**T.C.**  
**DANIŞTAY**  
**YEDİNCİ DAİRE**

**Esas No : 2021/2386**

**Karar No : 2022/2889**

**HUKUKİ DEĞERLENDİRME:**

İdare ve vergi mahkemelerinin nihai kararlarının temyizden bozulması, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49. maddesinde yer alan sebeplerden birinin varlığı halinde mümkündür. Anılan Kanun'un 50. maddesinin 4. fıkrasında, "Danıştayın bozma kararına uyulduğu takdirde, bu kararın temyiz incelemesi, bozma kararına uygunlukla sınırlı olarak yapılır." hükmü bulunmaktadır.

Bu durumda, mahkeme kararlarının Danıştay tarafından bozulması halinde, mahkemelerce bozmaya ilişkin kararlar üzerine yeniden verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvuruları, bozma kararındaki esaslara uyulup uyulmadığı yönünden incelenebilecektir.

Temyiz istemine konu yapılan kararın Dairemizin 24/09/2020 tarih ve E:2020/1374, K:2020/3399 sayılı kararındaki esaslar doğrultusunda verildiği anlaşıldığından, temyiz konusu karar usul ve hukuka uygun olup, dilekçede ileri sürülen temyiz nedenleri kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir.

**KARAR SONUCU:**

Açıklanan nedenlerle;

1. Temyiz isteminin reddine,
2. İstanbul 5. Vergi Mahkemesinin 19/02/2021 tarih ve E:2021/320, K:2021/314 sayılı kararının **ONANMASINA**,
3. Dosyanın anılan Mahkemeye gönderilmesine,
4. 2577 sayılı Kanun'un (Geçici 8. maddesi uyarınca uygulanmasına devam edilen) 54. maddesinin 1. fıkrası uyarınca bu kararın tebliğ tarihini izleyen günden itibaren onbeş gün içinde karar düzeltme yolu açık olmak üzere, 10/06/2022 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.

**Ek 4: Yargı Kararı**

**T.C.  
DANIŞTAY  
YEDİNCİ DAİRE**

**Esas No : 2019/711**

**Karar No : 2022/3720**

**TEMYİZ EDEN (DAVALI)** : Ticaret Bakanlığı adına  
Atatürk Havalimanı Kargo Gümrük Müdürlüğü

**VEKİLİ** :

**KARŞI TARAF (DAVACI)** :

**VEKİLİ** :

**İSTEMİN KONUSU** : İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. Vergi Dava Dairesinin 20/11/2018 tarih ve E:2018/9313, K:2018/10106 sayılı kararının temyizden incelenerek bozulması istenilmektedir.

**YARGILAMA SÜRECİ** :

**Dava Konusu İstem:** Davacı adına 2010, 2011, 2012 ve 2013 yıllarında tescilli muhtelif tarih ve sayılı serbest dolaşıma giriş beyannameleriyle ithal edilen eşyanın kıymetinin eksik beyan edildiğinden bahisle ek olarak tahakkuk ettirilen gümrük, özel tüketim ve katma değer vergileri, kaynak kullanımını destekleme fonu payı ile karara bağlanan para cezasına vaki itirazın reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır.

**İlk Derece Mahkemesi kararının özeti:** İstanbul 9. Vergi Mahkemesinin 31/05/2018 tarih ve E:2017/1960, K:2018/2190 sayılı kararıyla davacı şirket yetkilileri hakkında yapılan ceza yargılaması sonucunda Kayseri 1. Ağır Ceza Mahkemesince 04/10/2017 tarih ve E:2017/200, K:2017/413 sayılı beraat kararı verildiğinden, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren işlemeye başlayan tahakkuk zamanaşımı süresinin, söz konusu suçlamaların tabi olduğu ceza zamanaşımı nedeniyle uzamayacağı, bu durumda, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren üç yıllık zamanaşımı süresi dolduktan sonra karara bağlanan ek tahakkuk ve para cezalarına vaki itirazın reddinde hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle dava konusu işlemin iptaline karar verilmiştir.

**Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti:** İstinaf başvurusuna konu kararın hukuka ve usule uygun olduğu ve davalı idare tarafından ileri sürülen iddiaların söz konusu kararın kaldırılmasını sağlayacak nitelikte görülmediği gerekçesiyle 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45. maddesinin 3. fıkrası uyarınca istinaf başvurusunun reddine karar verilmiştir.

**TEMYİZ EDENİN İDDİALARI** : 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 197. maddesinin 4. fıkrası uyarınca Türk Ceza Kanunu'ndaki dava ve ceza zamanaşımı sürelerinin uygulanabilmesi için, davacı şirket yetkilileri hakkında ceza davasının açılmış olması yeterli olduğundan, olayda zamanaşımı bulunmadığı ve tesis edilen işlemin hukuka uygun olduğu ileri sürülmektedir.

**KARŞI TARAFIN SAVUNMASI** : İstemden reddi gerektiği savunulmaktadır.

**T.C.**  
**DANIŞTAY**  
**YEDİNCİ DAİRE**

**Esas No : 2019/711**

**Karar No : 2022/3720**

**DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİNİN DÜŞÜNCESİ :** Davacı şirket yetkilileri hakkında işbu dava konusu fiil nedeniyle açılan ceza davasında verilen beraat kararının, bölge adliye mahkemesince esas hakkında yeniden karar verilmesi amacıyla bozularak mahkemesine gönderilmesine karar verilmesi üzerine ceza yargılamasının devam ettiği görüldüğünden, 4458 sayılı Kanun'un 197. maddesinin 4. fıkrası uyarınca uygulanması gereken tahakkuk zamanaşımı süresinin tespiti açısından, ceza yargılamasında verilecek hükmün kesinleşmesinin beklenilmesi gerektiğinden, temyize konu kararın bozulması gerektiği düşünülmektedir.

**TÜRK MİLLETİ ADINA**

Karar veren Danıştay Yedinci Dairesince, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü:

**İNCELEME VE GEREKÇE:**

**MADDİ OLAY :**

Davacı adına 2010, 2011, 2012 ve 2013 yıllarında tescilli muhtelif tarih ve sayılı serbest dolaşıma giriş beyannameleriyle ithal edilen eşyanın kıymetinin eksik beyan edildiğinden bahisle ek olarak tahakkuk ettirilen gümrük, özel tüketim ve katma değer vergileri, kaynak kullanımını destekleme fonu payı ile karara bağlanan para cezasına vaki itirazın reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır.

**İLGİLİ MEVZUAT:**

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 181. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinde, ithalatta gümrük yükümlülüğünün ithalat vergisine tabi eşyanın serbest dolaşıma girmesiyle beyannamenin tescil tarihinde başlayacağı; 197. maddesinin 2. fıkrasında, yapılan denetimler sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen veya 1. fıkarda belirtilen şekilde tebliğ edilmeyen gümrük vergilerine ilişkin tebligatın, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren üç yıl içinde yapılacağı, şu kadar ki, gümrük yükümlülüğünün doğduğu olayla ilgili olarak dava açılmasının zamanaşımını durduracağı; 4. fıkrasında da, gümrük vergileri alacaklarının, ceza uygulamasını gerektiren bir fiile ilişkin olması ve zamanaşımı daha uzun bulunan bu fiil nedeniyle ceza davası açılmış olması kaydıyla, bu alacakların Türk Ceza Kanunu'ndaki dava ve ceza zaman aşımı süreleri içinde kovuşturulup tahsil edileceği; 231. maddesinin 1. fıkrasında, idari yaptırıma konu fiilin, ceza uygulamasını gerektiren bir fiile ilişkin olması ve zamanaşımı daha uzun bulunan bu fiil nedeniyle ceza davası açılmış olması kaydıyla, idari yaptırım kararlarının Türk Ceza Kanunu'ndaki dava ve ceza zaman aşımı süreleri içerisinde uygulanacağı, 2. fıkrasında, gümrük vergileri alacağına bağlı idari para cezalarında zamanaşımının, bu idari para cezalarına ilişkin gümrük vergilerinin zamanaşımına tabi olacağı hükme bağlanmıştır.

**T.C.**  
**DANIŞTAY**  
**YEDİNCİ DAİRE**

**Esas No : 2019/711**

**Karar No : 2022/3720**

**HUKUKİ DEĞERLENDİRME:**

Yukarıda değinilen hükümlere göre; yapılan denetimler sonucunda hiç alınmadığı ya da noksan alındığı tespit edilen vergilere ilişkin tebligatın gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren üç yıl içerisinde yapılması gerekiyorsa da; gümrük yükümlülüğünü doğuran olayla ilgili olarak, sözü edilen süre içerisinde dava açılması halinde, zamanaşımının durduğu sürece veya davanın sonuçlanmasından sonra kalan süre içerisinde tahakkuk işlemi yapılarak mükellefine tebliğ edilebileceği gibi, gümrük vergileri alacaklarının ceza uygulanmasını gerektiren bir fiile ilişkin olması durumunda, tahakkukun ceza uygulamasını gerektiren fiilin tabi olduğu zamanaşımı süresi içerisinde yapılması da olanaklı olmakla birlikte, bir fiilin ceza gerektirip gerektirmediği, bir başka ifadeyle suç teşkil edip etmediği, açılacak ceza davasında verilecek kararla ortaya konulabileceğinden, 197. maddenin 4. fıkrası hükmünün uygulanabilmesi bakımından ceza davasında verilen kararın kesinleşmesinin beklenilmesi gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, vergilerin tebliği için öngörülen üç yıllık sürenin geçirilmesinden sonra da olsa, davacının fiili nedeniyle açılmış bir ceza davasında verilerek kesinleşen mahkumiyet hükmü, gümrük vergileri alacakları hakkında, suçun tabi olduğu zamanaşımı süresinin uygulanmasını mümkün kılacaktır.

Dosyanın UYAP kayıtları ile birlikte incelenmesinden, davacı şirket yetkilileri hakkında açılan ceza davasında Kayseri 1. Ağır Ceza Mahkemesince verilen 04/10/2017 tarih ve E:2017/200, K:2017/413 sayılı beraat kararının, Ankara Bölge Adliye Mahkemesi 7. Ceza Dairesinin 27/05/2021 tarih ve E:2020/748, K:2021/788 sayılı kararıyla bozularak, dosyanın yeniden inceleme yapılması amacıyla mahkemesine gönderildiği, dolayısıyla, bozma kararı üzerine ceza yargılamasına devam edildiği tespit edilmiştir.

Bu bakımdan; ceza davasında verilecek hüküm, Türk Ceza Kanunu'ndaki dava ve ceza zamanaşımı sürelerinin uygulanıp uygulanmaması sonucunu doğuracağından, işbu dava hakkında karar verilebilmesi için, söz konusu ceza davasında verilecek kararın kesinleşmesinin beklenilmesi ve kesinleşen hüküm üzerine oluşacak hukuki duruma göre yeniden karar verilmesi gerektiğinden temyize konu kararda yasal isabet görülmemiştir.

**KARAR SONUCU:**

Açıklanan nedenlerle;

1.Temyiz isteminin kabulüne,

2.İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. Vergi Dava Dairesinin 20/11/2018 tarih ve E:2018/9313, K:2018/10106 sayılı kararının **BOZULMASINA**,

3. Yeniden bir karar verilmek üzere dosyanın anılan Daireye gönderilmesine,

4. 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 13. maddesinin (j) bendi parantez içi hükmü uyarınca alınması gereken harç dahil olmak üzere, yargılama giderlerinin yeniden verilecek kararda karşılanması gerektiğine, 11/10/2022 tarihinde kesin olarak oyçokluğuyla karar verildi.

## Ek 5: Yargı Kararı

T.C.

### DANIŞTAY YEDİNCİ DAİRE

Esas No : 2017/1471

Karar No : 2021/2503

**TEMYİZ EDEN (DAVALI)** : Ticaret Bakanlığı adına  
Muratbey (Halkalı) Gümrük Müdürlüğü

**VEKİLİ** :

**KARŞI TARAF (DAVACI)** :

**VEKİLİ** :

**İSTEMİN KONUSU** : İstanbul 1. Vergi Mahkemesinin 26/04/2017 tarih ve E:2017/373, K:2017/963 sayılı kararının temyizden incelenerek bozulması istenilmektedir.

#### **YARGILAMA SÜRECİ** :

**Dava konusu istem:** Davacı adına tescilli 26/06/2006 tarih ve 2006/D1-01707 sayılı Dahilde İşleme İzin Belgesi kapsamında gümrük muafiyetli olarak ithal edilen malların ihraç edilen eşyaların bünyesinde kullanılmadığından bahisle kaynak kullanımını destekleme fonu payı üzerinden hesaplanan cezai faiz yönünden yapılan uzlaşma talebinin reddine dair işlemin iptali ile ödenen cezai faiz tutarının iadesi istemiyle dava açılmıştır.

**İlk Derece Mahkemesi kararının özeti:** Bozma kararı üzerine, olayda, Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 5. ve 6. madde hükümleri açıklandıktan sonra, bu kapsamda anılan Yönetmeliğin 5. maddesinde uzlaşmaya konu olabilecek alacakların sayıldığı, EK-1'de gümrük vergilerinin, EK-2'de ise para cezalarının uzlaşmaya konu olabileceğinin düzenlendiği, yine 6. maddesinde uzlaşmaya konu olamayacak alacaklar arasında cezai faizin sayılmadığı anlaşıldığından davacının kaynak kullanımını destekleme fonu payı üzerinden hesaplanan cezai faize yönelik uzlaşma başvurusunun reddine dair davaya konu işlemde yasal isabet görülmediği gerekçesiyle işlemin iptaline ve tahsil edilen tutarın iadesine karar verilmiştir.

**TEMYİZ EDENİN İDDİALARI** : Tesis edilen işlemin mevzuata uygun olduğu ileri sürülmektedir.

**KARŞI TARAFIN SAVUNMASI** : İstem reddi gerektiği savunulmaktadır.

**DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİNİN DÜŞÜNCESİ** : Temyiz isteminin reddi ile usul ve yasaya uygun olan kararın onanması gerektiği düşünülmektedir.

#### **TÜRK MİLLETİ ADINA**

Karar veren Danıştay Yedinci Dairesince, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü:

#### **HUKUKİ DEĞERLENDİRME:**

İdare ve vergi mahkemelerinin nihai kararlarının temyizen bozulması, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49. maddesinde yer alan sebeplerden birinin varlığı hâlinde mümkündür.

Dilekçede ileri sürülen temyiz nedenleri kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir.

**T.C.**  
**DANIŞTAY**  
**YEDİNCİ DAİRE**

**Esas No : 2017/1471**

**Karar No : 2021/2503**

**KARAR SONUCU:**

Açıklanan nedenlerle;

1. İstanbul 1. Vergi Mahkemesinin 26/04/2017 tarih ve E:2017/373, K:2017/963 sayılı kararına yönelik **TEMYİZ İSTEMİNİN REDDİNE,**

2. Dosyanın anılan Mahkemeye gönderilmesine,

3. 2577 sayılı Kanun'un (Geçici 8. maddesi uyarınca uygulanmasına devam edilen) 54. maddesinin 1. fıkrası uyarınca bu kararın tebliğ tarihini izleyen günden itibaren onbeş gün içinde karar düzeltme yolu açık olmak üzere, 27/05/2021 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.

## Ek 6: Yargı Kararı

**T.C.**  
**DANIŞTAY**  
**DOKUZUNCU DAİRE**  
**Esas No : 2020/577**  
**Karar No : 2020/575**

**TEMYİZ EDEN (DAVALI) :** Atatürk Havalimanı Gümrük Müdürlüğü  
**VEKİLİ :**

**KARŞI TARAF (DAVACI) :**  
**VEKİLİ :**

**İSTEMİN KONUSU :** İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. Vergi Dava Dairesi'nin 27/09/2019 tarih ve E:2019/2807, K:2019/3505 sayılı kararının temyizden incelenerek bozulması istenilmektedir.

### **YARGILAMA SÜRECİ :**

**Dava konusu istem:** Uluslararası hızlı kargo faaliyetiyle iştigal eden davacının bu faaliyeti sebebiyle verdiği elektronik ticaret gümrük beyannameleri için 27/10/2017-31/08/2018 tarihleri arasında ödediği toplam 154.226,70-TL damga vergisinin 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun ek 2. maddesi uyarınca döviz kazandırıcı faaliyet kapsamında yurda getirilen navlun bedellerine ilişkin kara, deniz ve hava ulaştırma faaliyetlerinin damga vergisinden istisna olduğundan bahisle iadesi istemiyle yapılan başvurunun reddine dair 20/11/2018 tarih ve E-00039031498 sayılı işlemin iptali ve ödenen 154.226,70-TL'nin iadesi istemine ilişkindir.

**İlk Derece Mahkemesi kararının özeti:** İstanbul 1. Vergi Mahkemesi'nin 28/12/2018 tarih ve E:2018/2660, K:2018/3788 sayılı kararıyla; uyuşmazlığa konu damga vergisinin 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 3. maddesinde bahsi geçen ithalat ve ihracat vergilerinde ödenen "diğer eş etkili vergiler ve mali yükler" kapsamına girdiği ve bu kapsamdaki vergiler ile mali yüklerin gümrük vergisinin kalemlerinden olduğu, dolayısıyla söz konusu damga vergileri için 4458 sayılı Kanun'un 211. maddesi uyarınca geri verme ve kaldırma başvurusunda bulunulabileceği ve davalı idareye uyuşmazlık konusu dönemlere ilişkin vergilerin iadesi istemiyle yapılan dava konusu başvurunun geri verme ve kaldırma kapsamında kabul edilmesi gerektiği sonucuna ulaşıldığı, 4458 sayılı Kanun'un 242. maddesi uyarınca tahakkuk ettirilen gümrük vergileri, kesilen cezalar ve alınan idari kararlara karşı yargı yerlerine başvurulmadan önce ilgililerce tüketilmesi zorunlu olan itiraz yolunun tüketilmesi gerektiği, şayet itiraz yolu tüketilmeden dava açılmış ise de bu durumun idari yargı yerlerince re'sen nazara alınması ve dava dilekçesi ve eklerinin 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 15. maddesi uyarınca merciiine tevdi edilmesi gerekmekte olup, olayda davacının yapmış olduğu geri verme kaldırma başvurusu üzerine tesis edilen dava konusu işlemin 4458 sayılı Kanun uyarınca bir idari karar olduğu dikkate alındığında, davacı tarafından söz konusu idari karara karşı itiraz yoluna gidilmeden açılan iş bu davada; dava dilekçesi ve eklerinin 2577 sayılı Kanun'un yukarıda açıklanan hükümleri uyarınca İstanbul Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü'ne tevdiinin hukuka uygun olacağı, 4458 sayılı Kanun uyarınca öngörülen onbeş günlük itiraz süresi geçirildikten sonra 20/12/2018 tarihinde Mahkemeleri kaydına giren dava dilekçesi ile açıldığı görülmekte ise de; dava konusu 20/11/2018 tarih ve E-00039031498 sayılı ret kararına bakıldığında, ilgili karara karşı gidilecek itiraz yolunun, itiraz merciiinin ve itiraz süresinin kararda gösterilmemiş olduğu görülmüş olup, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 40. maddesindeki "Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yollarına ve mercilerine başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır." şeklindeki açık hükme aykırı şekilde tesis edilen işleme karşı itiraz süresinin geçirildiğinden bahisle bu hakkın yitirildiğinden söz etmenin yine Anayasa'nın 36.

**T.C.**  
**DANIŞTAY**  
**DOKUZUNCU DAİRE**  
**Esas No : 2020/577**  
**Karar No : 2020/575**

maddesinde yerini bulan hak arama hürriyetine aykırılık teşkil edeceği gerekçesiyle dava dilekçesi ve eklerinin görevli idari mercii olan İstanbul Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü'ne tevdiine karar verilmiştir.

**Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti:** İstinaf başvurusuna konu Vergi Mahkemesi kararı hukuka ve usule uygun olup, kaldırılmasını gerektiren bir neden bulunmadığından istinaf başvurusunun reddine karar verilmiştir.

**TEMYİZ EDENİN İDDİALARI:** 4458 sayılı Kanun'un 242. maddesinde itiraz süresinin 15 gün olduğunun açıkça düzenlendiği, tesis edilen işlemde her ne kadar süre belirtilmemişse de Kanun'da açıkça belirtilen sürenin varlığı karşısında, davanın süre aşımı nedeniyle reddi gerekirken merciiine tevdi kararı verilmesinin hukuka aykırı olduğu iddiasıyla kararın bozulması istenilmektedir.

**KARŞI TARAFIN SAVUNMASI:** Yasal dayanaktan yoksun olan temyiz isteminin reddi gerektiği yolundadır.

**DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİNİN DÜŞÜNCESİ :** Temyiz isteminin kabulü ile Bölge İdare Mahkemesi kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

**TÜRK MİLLETİ ADINA**

Karar veren Danıştay Dokuzuncu Dairesince, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü:

**İNCELEME VE GEREKÇE:**

**MADDİ OLAY:**

Uluslararası hızlı kargo faaliyetiyle iştigal eden davacının bu faaliyeti sebebiyle verdiği elektronik ticaret gümrük beyannameleri için 27/10/2017-31/08/2018 tarihleri arasında ödediği toplam 154.226,70-TL damga vergisinin 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun ek 2. maddesi uyarınca döviz kazandırıcı faaliyet kapsamında yurda getirilen navlun bedellerine ilişkin kara, deniz ve hava ulaştırma faaliyetlerinin damga vergisinden istisna olduğundan bahisle iadesi istemiyle yapılan başvurunun reddine dair 20/11/2018 tarih ve E-00039031498 sayılı işlemin iptali ve ödenen 154.226,70-TL'nin iadesi istemiyle dava açılmıştır.

**İLGİLİ MEVZUAT:**

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 3. maddesinin 8.fıkrasında, "Gümrük vergileri" deyimini, ilgili mevzuat uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümünü, 9.fıkrasında, "İthalat vergileri" deyimini eşyanın ithalinde ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri, 10. fıkrasında, "İhracat vergileri" deyimini eşyanın ihracatında ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri ifade ettiği düzenlenmiştir.

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'ne bağlı 1 Nolu Ekte gümrük vergileri; gümrük vergisi, ilave gümrük vergisi, tek ve maktu vergi, dampa karşı vergi, subvansiyona karşı telafi edici vergi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, ek mali yükümlülük, toplu konut fonu, tütün fonu, ek fon, kaynak kullanımını destekleme fonu, çevre katkı payı, telafi edici vergi, TRT bandrol ücreti olarak tek tek sayılmıştır.

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1.maddesinde; bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olacağı, bu kanundaki kağıtlar teriminin, yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade

**T.C.**  
**DANIŞTAY**  
**DOKUZUNCU DAİRE**  
**Esas No : 2020/577**  
**Karar No : 2020/575**

edeceği, (1) sayılı tablonun 4. maddesinin 2. fıkrasının (b) bendinde gümrük idarelerine verilen beyannamelerden maktu damga vergisi alınacağı öngörülmüştür.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 122'nci maddesinde, mükelleflerin, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden isteyebilecekleri; 124'üncü maddesinde de, vergi mahkemelerinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanların şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilecekleri açıklanmıştır. Bu maddeler uyarınca düzeltilmesi vergi dairelerinden istenebilecek vergi hatasının tanımı ise, aynı Kanunun 116'ncı maddesinde, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması olarak yapılmış, 117'nci maddesinde, hesap hataları olarak; matrah hataları, vergi miktarında hatalar ve verginin mükerrer olması; 118'inci maddesinde de, vergilendirme hataları olarak; mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata ve vergilendirme veya muafiyet döneminde hatalar gösterilmiş bulunmaktadır.

**HUKUKİ DEĞERLENDİRME:**

Yukarıda yer alan mevzuat uyarınca gümrük vergisi ithalat ve ihracat vergilerinden oluşmakta, ithalat ve ihracat vergileri ise eşyanın ithalinde ya da ihracatında ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri teşkil etmektedir.

Eş etkili vergi kavramı, gümrük birliği uygulaması kapsamında ortaya çıkmış ve Avrupa Birliği Adalet Divanı kararlarında tanımlanmıştır. Genel olarak, yerli üreticiyi korumak adına ithal edilen eşyalara özel olarak uygulanan, yani söz konusu eşyanın fiyatını yükselterek eşyaların serbest dolaşımı üzerinde gümrük vergisi olmasa da aynı gümrük vergisi gibi etki doğuran vergiler olarak açıklanmaktadır.

4458 sayılı Kanun ve Gümrük Yönetmeliği'nde eş etkili vergiler ile mali yüklerin neler olduğu ismen ve tek tek sayılmamaktadır. Bununla birlikte, yukarıda belirtilen Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nde gümrük vergisi kapsamında yer alan vergi ve ücretler sayılmış bulunmaktadır. Bu kapsamda damga vergisi yer almamaktadır.

Dosyanın incelenmesinden, uyuşmazlığın, davacının uluslararası hızlı kargo faaliyeti faaliyeti sebebiyle verdiği elektronik ticaret gümrük beyannameleri için ödediği damga vergisinin iadesi istemiyle yapılan başvurunun reddine ilişkin işlemin iptali istemine ilişkin olduğu anlaşılmaktadır.

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1.maddesi uyarınca, aynı Kanun'a ekli (I) sayılı tablonun IV/2. maddesinde "beyannameler", c bendinde de "gümrük idarelerine verilen beyannameler" damga vergisine tabi kağıtlar arasında sayılmış olup, diğer vergi beyannamelerinde olduğu gibi gümrük vergisine ilişkin beyannamelerden de ithalat rejimine bağımsız olarak damga vergisi tahsil edilmektedir.

Bu kapsamda, uyuşmazlığa konu damga vergisinin, yerli üreticiyi korumak adına ithal edilen eşyalara özel olarak uygulanan, yani söz konusu eşyanın fiyatını yükselterek eşyaların serbest dolaşımı üzerinde gümrük vergisi olmasa da aynı gümrük vergisi gibi etki doğuran vergi olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Kaldı ki, yukarıda da açıklandığı üzere damga vergisi, Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nde gümrük vergisi kapsamında sayılmamaktadır.

Bu durumda, uyuşmazlığa konu damga vergisinin, gümrük mevzuatı kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmadığından, vergi mahkemesince verilen, eş etkili vergi olarak değerlendirilip, gümrük mevzuatı uyarınca merciine tevdi kararına yönelik istinaf başvurusunu reddeden Bölge İdare Mahkemesi kararında hukuka uygunluk bulunmamakta olup, söz konusu verginin gümrük idaresi tarafından tahsil edilip vergi dairesine yatırılıp yatırılmadığı, davacı

**T.C.**  
**DANIŞTAY**  
**DOKUZUNCU DAİRE**  
**Esas No : 2020/577**  
**Karar No : 2020/575**

tarafından 213 sayılı Kanun uyarınca ilgili vergi dairesine düzeltme ve şikayet başvurusunda bulunup bulunulmadığı, araştırılarak, gümrük idaresince tesis edilen işlemin hukuki niteliği de göz önüne alınarak yeniden bir karar verilmesi gerekmektedir.

**KARAR SONUCU:**

Açıklanan nedenlerle;

1. Davalının temyiz isteminin kabulüne,
2. Davanın yukarıda özetlenen gerekçeyle dava dilekçesinin merciiine tevdiine ilişkin Vergi Mahkemesi kararına yönelik istinaf başvurusunun reddi yolundaki İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. Vergi Dava Dairesi'nin 27/09/2019 tarih ve E:2019/2807, K:2019/3505 sayılı kararının **BOZULMASINA**,
3. Yeniden bir karar verilmek üzere dosyanın İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. Vergi Dava Dairesi'ne gönderilmesine, 10/02/2020 tarihinde, kesin olarak oybirliğiyle karar verildi.

**Ek 7: Yargı Kararı**

**T.C.**

**DANIŞTAY**

**YEDİNCİ DAİRE**

**Esas No : 2018/1638**

**Karar No : 2021/5473**

**TEMYİZ EDEN (DAVACI) :**

**VEKİLİ :**

**KARŞI TARAF (DAVALI) :** Ticaret Bakanlığı adına  
Gümrükler Genel Müdürlüğü

**VEKİLİ :**

**İSTEMİN KONUSU :** İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. Vergi Dava Dairesinin 24/01/2018 tarih ve E:2017/3991, K:2018/172 sayılı kararının temyizen incelenerek bozulması istenilmektedir.

**YARGILAMA SÜRECİ :**

**Dava konusu istem:** Davacı şirket adına tescilli muhtelif tarih ve sayılı 45 adet serbest dolaşıma giriş beyannamesi muhteviyatı eşya nedeniyle ek olarak tahakkuk ettirilen gümrük ve katma değer vergileri ile bu vergiler üzerinden hesaplanarak karara bağlanan para cezaları hakkında yapılan uzlaşma başvurusunun süresinde olmadığından bahisle reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır.

**İlk Derece Mahkemesi kararının özeti:** İstanbul 5. Vergi Mahkemesinin 28/11/2016 tarih ve E:2016/608,K:2016/2462 sayılı kararıyla, olayda, ek tahakkuk ve para cezalarına ilişkin kararların 18/08/2015 tarihinde, aynı beyannamelere ilişkin kaynak kullanımını destekleme fonu payı ve bunun üzerinden hesaplanarak karara bağlanan para cezasının ise daha sonra düzenlenerek 11/09/2015 tarihinde tebliğ edilmesi üzerine, davacının iki işleme karşı 23/11/2015 tarihinde birlikte uzlaşma başvurusunda bulunulduğu, Gümrük Uzlaşma Yönetmeliğinin 11. maddesinin 2. fıkrasının, ek tahakkuklar ile bunlar üzerinden kesilen para cezalarının ayrı tarihlerde tebliğ edilmesi durumunu düzenlediği, ek olarak tahakkuk ettirilen vergilerin dayanaklarının farklı olduğu, birbirinden bağımsız olan ek tahakkuk ve para cezaları hakkında söz konusu hükmün uygulanmasına olanak bulunmadığı, uzlaşma talebinin, ek tahakkuk veya para cezası kararlarının tebliği tarihinden itibaren onbeş günlük süreden sonra yapıldığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir.

**Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti:** İstinaf başvurusuna konu kararın hukuka ve usule uygun olduğu ve davacı tarafından ileri sürülen iddiaların söz konusu kararın kaldırılmasını sağlayacak nitelikte görülmediği gerekçesiyle 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45. maddesinin 3. fıkrası uyarınca istinaf başvurusunun reddine karar verilmiştir.

**TEMYİZ EDENİN İDDİALARI :** Uzlaşma başvurusu yapılan tahakkuk ve para cezası kararlarının aynı beyannamelerden kaynaklandığı, uzlaşma başvurusunun süresinde olduğu ileri sürülmektedir.

**KARŞI TARAFIN SAVUNMASI :** İstem reddi gerektiği savunulmaktadır.

**T.C.**  
**DANIŞTAY**  
**YEDİNCİ DAİRE**

**Esas No : 2018/1638**

**Karar No : 2021/5473**

**DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİNİN DÜŞÜNCESİ** : Temyiz isteminin reddi ile usul ve yasaya uygun olan kararın onanması gerektiği düşünülmektedir.

**TÜRK MİLLETİ ADINA**

Karar veren Danıştay Yedinci Dairesince, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüşüldü:

**HUKUKİ DEĞERLENDİRME:**

Bölge idare mahkemelerinin nihai kararlarının temyizen bozulması, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49. maddesinde yer alan sebeplerden birinin varlığı hâlinde mümkündür.

Temyizen incelenen karar usul ve hukuka uygun olup, dilekçede ileri sürülen temyiz nedenleri kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir.

**KARAR SONUCU:**

Açıklanan nedenlerle;

1. Temyiz isteminin reddine,
2. İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. Vergi Dava Dairesinin 24/01/2018 tarih ve E:2017/3991, K:2018/172 sayılı kararının **ONANMASINA**,
3. 123,60 TL maktu harç tutarının temyiz eden davacıdan alınmasına,
4. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 50. maddesi uyarınca, bu kararın taraflara tebliği ve bir örneğinin de Bölge İdare Mahkemesine gönderilmesini teminen dosyanın ilk derece Mahkemesine gönderilmesine, 08/12/2021 tarihinde kesin olarak oybirliğiyle karar verildi.

**Ek 8: Yargı Kararı**  
**T.C.**  
**ADANA**  
**BÖLGE İDARE MAHKEMESİ**  
**2. VERGİ DAVA DAİRESİ**

**ESAS NO** : 2021/1609  
**KARAR NO** : 2021/2750

**İSTİNAF BAŞVURUSUNDA**  
**BULUNAN (DAVALI)** : T.C. TİCARET BAKANLIĞI Adına MERSİN  
GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ

**VEKİLİ** :

**KARŞI TARAF (DAVACI)** :

**VEKİLİ** :

**İSTEMİN KONUSU** : Mersin 2. Vergi Mahkemesi'nin 24.02.2021 tarih ve E:2020/813, K:2021/332 sayılı davanın kabulüne dair kararının davalı idarece istinaf yoluyla incelenerek kaldırılması istenilmektedir.

**YARGILAMA SÜRECİ:**

**Dava konusu istem:** Davacı şirket adına tescilli 10.03.2020 tarih ve IM013157 sayılı serbest dolaşıma giriş beyannamesi muhteviyatı eşyanın beyan edilenden farklı gümrük tarife istatistik pozisyonunda olduğunun tespit edilmesi üzerine alınan 19.03.2020 tarih ve CK002910 sayılı para cezası kararına ilişkin yapılan uzlaşma başvurusunun reddine ilişkin 30.04.2020 tarih ve 54124586 sayılı Bölge Müdürlüğü işleminin iptali istenilmektedir.

**İlk Derece Mahkemesi kararının özeti:** Davacının uzlaşma talebi, alacağın tahsil aşamasına geldiğinden uzlaşmaya konu edilemeyeceği gerekçesiyle reddedilmiş ise de; davacının ceza kararını on beş günlük yasal süresi içerisinde uzlaşmaya konu ettiği, uzlaşma talebinde bulunulması nedeniyle ceza kararına itiraz süresinin durduğu, beyanname konusu eşyaların gümrükten çekilebilmesi için davacı tarafından ödeme yapıldığı, ancak ortada ceza kararına itiraz üzerine verilen kesinleşmiş bir kararın bulunmadığı, ceza kararına itiraz aşamasında süreç devam ederken uzlaşma talebine istinaden idare tarafından neticelenmiş ve tahsilat aşamasına geçilmesini sağlayacak bir işlem de tesis edilmediği anlaşıldığından, para cezası kararına ilişkin yapılan uzlaşma başvurusunun reddine dair Bölge Müdürlüğü işleminde hukuka uyarlık gerekçesiyle davanın kabulüne karar verilmiştir.

**İSTİNAF EDENİN İDDİALARI** : Davacı şirketin adına tescilli serbest dolaşıma giriş beyannamesi muhteviyatı eşyalar için düzenlenen ceza kararı tutarı olan 113.077,20-TL tutarının nakit teminat olarak yatırıldığı, beyannamenin kapanmamış durumda olması nedeniyle eşyanın çekilemediğinden banka sisteminden 84.807,90-TL'nin peşin olarak ödenerek beyannamenin kapanmış statüye gelmesini müteakip eşyaların teslim alındığı, kati olarak 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 17'inci maddesinin 6'ncı fıkrası uyarınca 1/4 oranında indirimli olarak ödenmesi karşısında tahsilat takip programında kapandı statüye geldiği, Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin "Uzlaşmaya Konu Olamayacak Alacaklar" Başlıklı 6'ncı maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca ceza kararının tahsilat aşamasına gelmesi nedeniyle uzlaşmaya konu edilemeyeceği, yapılan işlemlerin yasal mevzuata uygun olduğu ileri sürülerek Mahkeme kararının istinaf yoluyla incelenerek kaldırılması istenilmektedir.

**KARŞI TARAFIN SAVUNMASI** : Savunma verilmemiştir.

**T.C.**  
**ADANA**  
**BÖLGE İDARE MAHKEMESİ**  
**2. VERGİ DAVA DAİRESİ**

**ESAS NO** : 2021/1609

**KARAR NO** : 2021/2750

**TÜRK MİLLETİ ADINA**

Hüküm veren Adana Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi'nce, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45'nci maddesi uyarınca dava dosyası incelendikten sonra işin gereği görüldü:

**HUKUKİ DEĞERLENDİRME:**

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun "İstinaf" başlıklı 45'nci maddesinin 1'inci fıkrasında, idare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, başka kanunlarda aksine hüküm bulursa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine başvurulabileceği; 2'nci fıkrasında, istinafın, temyizın şekil ve usullerine tabi olduğu; 3'üncü fıkrasında, bölge idare mahkemesinin, yaptığı inceleme sonunda ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulursa istinaf başvurusunun reddine karar vereceği, karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkünse gerekli düzeltmeyi yaparak aynı karara vereceği; 4'üncü fıkrasında, bölge idare mahkemesinin, ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulmadığı takdirde istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar vereceği, bu halde bölge idare mahkemelerinin 46'ncı maddeye göre temyize açık olmayan kararlarının kesin olduğu hükme bağlanmıştır.

Dava dosyasının incelenmesinden, istinaf istemine konu kararın usul ve hukuka uygun olduğu ve istinaf başvurusunda ileri sürülen sebepler ile dosyada mevcut bilgi-belgeler kapsamında, ortada, kararın kaldırılmasını gerektiren nitelikte bir neden bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

**KARAR SONUCU:**

Açıklanan nedenlerle;

1. Davalı idarenin Mersin 2. Vergi Mahkemesi'nin 24.02.2021 tarih ve E:2020/813, K:2021/332 sayılı davanın kabulüne dair kararına yönelik **İstinaf isteminin REDDİNE**,

2. Aşağıda dökümü yapılan 54,00 -TL istinaf yargılama giderinin istinaf isteminde bulunan davalı idare üzerinde bırakılmasına,

3. Artan posta giderinin karar kesin olduğundan 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 333'üncü maddesi uyarınca Mahkemesince re'sen davalı idareye iadesine,

4. Kararın taraflara yedi (7) gün içerisinde tebliği için dosyanın Mahkemesine gönderilmesine,

5. Dava konusu tutar 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 46'ncı (b) bendinde düzenlenen parasal sınırı aşmadığından temyiz yolu kapalı olmak üzere **kesin** olarak, 24.11.2021 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.

## Ek 9: Yargı Kararı

T.C.  
D A N İ Ş T A Y  
YEDİNCİ DAİRE  
Esas No : 2014/3337  
Karar No : 2018/3027

### Temyiz İsteminde Bulunan (Davacı):

Vekili \_\_\_\_\_ :

Karşı Taraf \_\_\_\_\_ : Gümrük ve Ticaret Bakanlığı adına  
Halkalı Gümrük Müdürlüğü

Vekili \_\_\_\_\_ :

İstemin Özeti : Davacı adına tescilli 23.11.2007 günlü 258223 ve 13.12.2007 günlü 274371 sayılı beyannamelerle, dahilde işleme izin belgesi kapsamında gerçekleştirilen ithalatta ihracat taahhüt hesabının müeyyideli olarak kapatıldığından bahisle tahakkuk ettirilen vergiler ile vergiler üzerinden hesaplanarak karara bağlanan para cezaları ve kaynak kullanımını destekleme fonu payına yapılan uzlaşma başvurusunun reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davada; olayda, davacı adına tescilli beyannameler muhteviyatı eşyanın vergi, fon payı ve cezaları nedeniyle tesis edilen işleme karşı yapılan uzlaşma başvurusunun reddine ilişkin idari karar niteliğindeki dava konusu işleme karşı itiraz yoluna başvurulması gerekirken doğrudan dava açıldığı gerekçesiyle idari merci tecavüzü nedeniyle dilekçenin görevli idari mercie tevdi yolunda verilen İstanbul Onuncu Vergi Mahkemesinin 13.5.2014 gün ve E:2014/822; K:2014/1206 sayılı kararının; uzlaşma talebinin reddine ilişkin işleme karşı doğrudan dava açılabilir olması nedeniyle merciine tevdi yolunda verilen mahkeme kararında isabet bulunmadığı ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

Savunmanın Özeti: İstemin reddi gerektiği savunulmuştur.

Tetkik Hakiminin Düşüncesi : Uzlaşma talebinin reddi yönünde tesis edilen işlemin, ilgililerin hak ve manfaatlerini etkileyecek nitelikte kesin ve icrai bir işlem olduğu ve doğrudan davaya konu edilebileceği, bu nedenle, işin esasının incelenerek karar verilmesi gerekirken merciine tevdi yolunda verilen mahkeme kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

### **TÜRK MİLLETİ ADINA**

Hüküm veren Danıştay Yedinci Dairesince işin gereği görüldü:

Temyiz başvurusu, davacı adına tescilli muhtelif gün ve sayılı beyannamelerle, dahilde işleme izin belgesi kapsamında gerçekleştirilen ithalatta ihracat taahhüt hesabının müeyyideli olarak kapatıldığından bahisle tahakkuk ettirilen vergiler ile vergiler üzerinden hesaplanarak karara bağlanan para cezaları ve kaynak kullanımını destekleme fonu payına yapılan uzlaşma başvurusunun reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davada; dava dilekçesinin görevli idari mercie tevdi yolunda verilen mahkeme kararının bozulması istemine ilişkindir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 2'nci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde; idarî işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılan iptal davaları idari dava türleri arasında sayılmıştır.

**T.C.  
DANIŞTAY  
YEDİNCİ DAİRE**

**Esas No : 2014/3337**

**Karar No : 2018/3027**

4458 sayılı Gümrük Kanununun 244'üncü maddesinin birinci fıkrasında, 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 bu maddede yer alan hükümler çerçevesinde yükümlüler veya cezanın muhatabı ile uzlaşabileceği; uzlaşma talebinin, tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde, henüz itiraz başvurusu yapılmamış gümrük vergileri ve cezalar için yapılacağı; uzlaşma talebinde bulunulması halinde, itiraz veya dava açma süresinin duracağı, uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde sürenin kaldığı yerden işlemeye başlayacağı, ancak sürenin bitimine üç günden az kalmış olması halinde sürenin üç gün uzayacağı, uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamayacağı; dördüncü fıkrasında, gümrük uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanakları kesin olup gereğinin idarece derhal yerine getirileceği; yükümlü veya ceza muhatabının; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamayacağı ve hiçbir mercie şikâyetle bulunamayacağı; beşinci fıkrasında ise, uzlaşma konusu yapılan gümrük vergileri ve cezaların, uzlaşma gerçekleştiği takdirde, uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde ödeneceği; uzlaşılan vergilerin alınması gerektiği tarihten itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre belirlenen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanacağı; uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde, genel hükümlere göre işlem yapılacağı hükmüne yer verilmiştir.

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliğinin "Uzlaşma talebinin incelenmesi" başlıklı 13'üncü maddesinin 3'üncü bendinde, uzlaşma talebinin kabul edilmemesine ilişkin işleme karşı itiraz veya yargı yolunun açık olduğu, işlemin genel usullere göre dava konusu edilebileceği kurala bağlanmıştır.

Dosyanın incelenmesinden; davacının, vergi, fon payı ve cezalarına karşı 4458 sayılı Kanunun 244'üncü maddesi uyarınca uzlaşma talebiyle yaptığı başvurunun, alacağın uzlaşmaya konu edilemeyecek nitelikte olduğundan bahisle reddedilmesi üzerine açılan işbu davada, istemin özeti bölümünde yazılan gerekçeyle dava dilekçesinin merciiine tevdiine karar verildiği anlaşılmaktadır.

İptal davasına konu yapılabilecek işlemler, idarenin tek yanlı irade açıklamasıyla ilgililerin hukuksal durumunda değişiklik yaratan kesin ve yürütülmesi gereken işlemler olup, gümrük idarelerinin, idari görevleriyle ilgili olarak mevzuatta verilen yetkiye istinaden vergi hukuku alanında tesis ettikleri, uygulanabilir nitelikte, ilgililerin menfaatini doğrudan etkileyen ve onların hak ve yükümlülüklerinde değişiklik veya yenilik yaratan irade açıklamaları, doğrudan hukuki sonuçlar dikkate alındığında, belirtilen türden işlemlerdendir.

**T.C.**  
**DANIŞTAY**  
**YEDİNCİ DAİRE**  
**Esas No : 2014/3337**  
**Karar No : 2018/3027**

Olayda da, 4458 sayılı Kanunun 244'üncü maddesi uyarınca uzlaşma talebiyle yapılan başvuru üzerine "uzlaşma talebinin reddi" yönünde tesis edilen işlemin, 4458 sayılı Gümrük Kanunu anlamında idari karar niteliğinde olmadığı, ilgililerin hak ve manfaatlerini etkileyecek nitelikte kesin ve icrai bir işlem olduğu, dolayısıyla 4458 sayılı Kanunun 242'nci maddesinde yer verilen itiraz prosedürü işletilmeden doğrudan davaya konu edilebileceği dikkate alındığında; dava konusu işlemi idari karar olarak nitelendirmek suretiyle verilen Mahkeme kararında isabet bulunmamıştır.

Bu nedenle; temyiz isteminin kabulüne ve mahkeme kararının bozulmasına, bozma kararı üzerine, Mahkemece yeniden verilecek kararlar birlikte yargılama giderleri de hüküm altına alınacağından, bu hususta ayrıca hüküm tesisine gerek bulunmadığına, kararın tebliğ tarihini izleyen on beş (15) gün içinde Danıştay nezdinde kararın düzeltilmesi yolu açık olmak üzere, 29.5.2018 gününde oybirliği ile karar verildi.

**Ek 10: Yargı Kararı**

**T.C.**

**DANIŞTAY**

**YEDİNCİ DAİRE**

**Esas No : 2021/4552**

**Karar No : 2022/1365**

**TEMİZ EDEN (DAVALI)** : Ticaret Bakanlığı adına  
Ambarlı Gümrük Müdürlüğü

**VEKİLİ** :

**KARŞI TARAF (DAVACI)** :

**VEKİLİ** :

**İSTEMİN KONUSU** : İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. Vergi Dava Dairesinin 30/06/2021 tarih ve E:2021/3065, K:2021/5492 sayılı kararının temyizen incelenerek bozulması istenilmektedir.

**YARGILAMA SÜRECİ** :

**Dava konusu istem:** Davacı şirket adına tescilli 30/07/2018 tarih ve 144751, 07/08/2018 tarih ve 150345 sayılı serbest dolaşıma giriş beyannameleri muhteviyatı eşyaların özel tüketim vergisine tabi olmasına rağmen muafiyet kodu girilerek ithal edildiğinden bahisle ek olarak tahakkuk ettirilen özel tüketim ve katma değer vergileri ile bu vergiler üzerinden hesaplanarak karara bağlanan para cezalarına vaki itirazın süresinde yapılmadığından bahisle usulden reddine dair işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır.

**İlk Derece Mahkemesi kararının özeti:** İstanbul 2. Vergi Mahkemesinin 26/11/2020 tarih ve E:2019/2166, K:2020/2760 sayılı kararıyla, olayda, davacı şirket adına alınan ek tahakkuk ve para cezası kararlarına karşı süresi içinde uzlaşma talebinde bulunulduğu, ilk uzlaşma tarihinde alınan kararlar uzlaşmanın 13/03/2019 tarihine ertelendiği, bu tarihte yapılan toplantıda uzlaşmanın vaki olmaması üzerine bir gün sonra ve süresi içinde İstanbul Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğüne hitaben yazılan dilekçe ile itirazda bulunulduğu anlaşıldığından, itiraz başvurusunun süresinde yapılmadığından bahisle reddine dair işlemde hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle dava konusu işlemin iptaline karar verilmiştir.

**Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti:** İstinaf başvurusuna konu kararın hukuka ve usule uygun olduğu ve davalı idare tarafından ileri sürülen iddiaların söz konusu kararın kaldırılmasını sağlayacak nitelikte görülmediği gerekçesiyle 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45. maddesinin 3. fıkrası uyarınca istinaf başvurusunun reddine karar verilmiştir.

**TEMİZ EDENİN İDDİALARI** : Uzlaşma tutanağının 13/02/2019 tarihinde imzalandığı, davacının itirazının ise 14/03/2019 tarihli olduğundan işlemde hukuka aykırılık bulunmadığı ileri sürülmektedir.

**KARŞI TARAFIN SAVUNMASI** : Savunma verilmemiştir.

**DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİNİN DÜŞÜNCESİ** : Temyiz isteminin reddi ile usul ve yasaya uygun olan kararın onanması gerektiği düşünülmektedir.

**T.C.**  
**DANIŞTAY**  
**YEDİNCİ DAİRE**  
**Esas No : 2021/4552**  
**Karar No : 2022/1365**

**TÜRK MİLLETİ ADINA**

Karar veren Danıştay Yedinci Dairesince, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü:

**HUKUKİ DEĞERLENDİRME:**

Bölge idare mahkemelerinin nihai kararlarının temyizen bozulması, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49. maddesinde yer alan sebeplerden birinin varlığı hâlinde mümkündür.

Temyizen incelenen karar usul ve hukuka uygun olup, dilekçede ileri sürülen temyiz nedenleri kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir.

**KARAR SONUCU:**

Açıklanan nedenlerle;

1.Temyiz isteminin reddine,

2.İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. Vergi Dava Dairesinin 30/06/2021 tarih ve E:2021/3065, K:2021/5492 sayılı kararının **ONANMASINA**,

3. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 50. maddesi uyarınca, bu kararın taraflara tebliği ve bir örneğinin de Bölge İdare Mahkemesine gönderilmesini teminen dosyanın ilk derece Mahkemesine gönderilmesine, 29/03/2022 tarihinde kesin olarak oybirliğiyle karar verildi.

## Ek 11: Yargı Kararı

T.C.  
İSTANBUL  
BÖLGE İDARE MAHKEMESİ  
BEŞİNCİ VERGİ DAVA DAİRESİ  
ESAS NO : 2021/3036  
KARAR NO : 2021/8227

### İSTİNAF BAŞVURUSUNDA

**BULUNAN (DAVALI)** : MURATBEY GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ  
**VEKİLİ** :

**KARŞI TARAF (DAVACI)** :  
**VEKİLİ** :

**İSTEMİN ÖZETİ** : Davacı adına tescilli 04.04.2019 tarih ve 19341300IM065447 sayılı, 16.05.2019 tarih ve 19341300IM097233 sayılı, 20.03.2019 tarih ve 19341300IM053588 sayılı beyannameler muhteviyatı eşyalar nedeniyle adına gerçekleştirilen 11.09.2019 tarih ve 19341300ET001080 sayılı ek tahakkuk kararı ile 11.09.2019 tarih ve 19341300CK015498 sayılı ceza kararlarına yapılan itirazın incelenmeksizin reddine dair 86495741-155.99 sayılı Bölge Müdürlüğü işleminin iptali istemiyle açılan davada; davacı tarafından söz konusu ek tahakkuk ve ceza kararına karşı uzlaşma talep edildiği ve ardından henüz uzlaşma görüşmesi gerçekleşmeden itiraz başvurusunda bulunulduğu, 4458 sayılı Gümrük Kanununun 242'nci maddesi gereğince kendisine yapılan itiraz başvurularını otuz gün içinde karara bağlayarak ilgisine tebliğ etme görevi olan idarenin, davacının itiraz başvurusunu belirtilen süre içerisinde yanıtlamadığı gibi 07.02.2020 tarihine kadar süre uzatım kararı verilmek suretiyle davacının yanıltıldığı, bunu takiben itiraz süresinin dolmasından sonra davacının talebini usulden reddetmek suretiyle davacının hak arama hürriyetine engel olunduğu anlaşıldığından, davacının itiraz başvurusunu esasa girmek suretiyle sonuçlandırması gerekirken usulden reddeden dava konusu bölge müdürlüğü işleminde hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle davanın kabulüne, dava konusu işlemin iptaline karar veren İstanbul 1. Vergi Mahkemesi'nin 20/11/2020 gün ve E:2020/1091, K:2020/2436 sayılı kararının; davalı idare tarafından; 23.07.2019 tarih ve 367-A-09 sayılı cevaplı rapora istinaden davacı adına ek tahakkuk ve ceza kararı alınarak 23.09.2019 tarihinde e-tebligat üzerinden tebliğ edildiği, davacı tarafından 30.09.2019 tarihinde yapılan uzlaşma başvurusunda uzlaşmaya varılamaması üzerine 15 günlük itiraz süresinden kalan 8 gün içerisinde (en son 26.12.2019) dava açılmadığı, dolayısıyla dava konusu işlemlerin hukuka uygun olduğu iddialarıyla istinaf yoluyla kaldırılması istenilmektedir.

**SAVUNMANIN ÖZETİ** : Savunma verilmemiştir.

### TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren İstanbul Bölge İdare Mahkemesi Beşinci Vergi Dava Dairesince gereği görüldü: İstinaf başvurusuna konu karar usul ve hukuka uygun olup kaldırılmasını gerektiren bir neden bulunmadığından **istinaf başvurusunun reddine**, 37,00-TL posta giderinin istinaf başvurusunda bulunan üzerinde bırakılmasına, artan posta ücretinin ilgisine iadesine 01/11/2021 tarihinde kesin olarak oybirliğiyle karar verildi.

**Ek 12: Yargı Kararı**

**T.C.**

**DANIŞTAY**

**YEDİNCİ DAİRE**

**Esas No : 2020/674**

**Karar No : 2022/254**

**TEMYİZ EDEN (DAVACI) :**

**VEKİLİ :**

**KARŞI TARAF (DAVALI) :** Ticaret Bakanlığı adına  
Hamzabeyli Gümrük Müdürlüğü

**VEKİLİ :**

**İSTEMİN KONUSU :** İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. Vergi Dava Dairesinin 18/12/2019 tarih ve E:2019/4688, K:2019/5150 sayılı kararının temyizden incelenerek bozulması istenilmektedir.

**YARGILAMA SÜRECİ :**

**Dava Konusu İstem:** 28/10/2017 tarihinde Türkiye'ye giriş yapmak üzere Hamzabeyli Gümrük Müdürlüğü sahasına gelen 17LR2213001886018 sayılı Transit Refakat Belgesi muhteviyatı eşyayı taşıyan X5593KK/X1093EM plakalı TIR aracı üzerinde yapılan kontrol sonucunda, 75 kap "elbise askısı" ve 893 kap "cam şişe" olarak beyan edilen eşyanın, 75 kap "elbise askısı" ve 94656 adet "şemsiye" olduğunun tespit edildiğinden bahisle, davacı adına, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 235. maddesinin 5. fıkrası uyarınca karara bağlanan para cezasına vaki itirazın uzlaşmanın talebinin reddine dair kararın tebliğinden itibaren süresi içinde itiraz edilmediğinin kabulü suretiyle tesis edilen 06/12/2018 tarih ve 92 sayılı işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır.

**İlk Derece Mahkemesi kararının özeti:** Edirne Vergi Mahkemesinin 10/09/2019 tarih ve E:2019/11, K:2019/312 sayılı kararıyla; 4458 sayılı Kanun'un 235. maddesinin 5. fıkrası uyarınca karara bağlanan para cezası kararının 27/02/2018 tarihinde tebliğ üzerine, davacının 15 günlük itiraz süresi içerisinde 13/03/2018 tarihli dilekçeyle uzlaşma başvurusunda bulunduğu, uzlaşma başvurusunun reddine dair 25/10/2018 tarihli Gümrükler Genel Müdürlüğü işleminin ise 30/10/2018 tarihinde tebliğ edildiği, bu tarihten itibaren itiraz süresinin mevzuat hükümleri gereğince 3 gün uzamakla süresinin son gününün 02/11/2018 olmasına karşın, davacının bu süreyi geçirdikten sonra 12/11/2018 tarihinde itiraz yoluna başvurduğu anlaşıldığından, yasal süresi içerisinde yapılmayan itiraz başvurusunun usul yönünden reddedilmesine ilişkin işlemde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir.

**Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti:** İstinaf başvurusuna konu kararın hukuka ve usule uygun olduğu ve davacı tarafından ileri sürülen iddiaların söz konusu kararın kaldırılmasını sağlayacak nitelikte görülmediği gerekçesiyle 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45. maddesinin 3. fıkrası uyarınca istinaf başvurusunun reddine karar verilmiştir.

**TEMYİZ EDENİN İDDİALARI :** Dava konusu edilen işlem bölge müdürlüğünün 06/12/2018 tarihli işlemi olmasına karşın mahkemece talep genişleterek para cezası hakkında da karar verildiği, uzlaşma başvurusunun, para cezasına konu fiilin kaçakçılık suçu kapsamında görülmesi nedeniyle reddedilmesinin hukuka uygun olmadığı, kendilerine de usule uygun şekilde tebliğ edilmediği, bölge müdürlüğü işleminde başvuru mercii ve sürelerinin gösterilmediği, para cezasına konu fiiliden sorumlu olmadıkları, ceza davasında beraat hükmü verileceği, 4458 sayılı Kanun'un

**T.C.**  
**DANIŞTAY**  
**YEDİNCİ DAİRE**

**Esas No : 2020/674**

**Karar No : 2022/254**

235. maddesi lehe düzenlemenin uygulanması gerektiği, tesis edilen işlemde hukuka uyarlık bulunmadığı ileri sürülmektedir.

**KARŞI TARAFIN SAVUNMASI** : İstemin reddi gerektiği savunulmaktadır.

**DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİNİN DÜŞÜNCESİ** : Uzlaşma başvurusunun reddine dair işlemde, başvuru mercii ve süresinin gösterilmemesi, Anayasa'nın 40. maddesinin 2. fıkrasına ilişkin gerekçede belirtildiği gibi son derece karışık olan mevzuat karşısında bireylerin yargı yeri ve idari makamlar önünde haklarını sonuna kadar arayabilmelerini olanaklı kılmak amacıyla öngörülen zorunluluğa aykırı ve dolayısıyla, Anayasa'nın 36. maddesinde öngörülen hak arama hürriyetini sınırlayıcı bir sonuç doğurmuş ve Anayasa'nın temel hak ve hürriyetlerin korunmasını düzenleyen 40. maddesine açıkça aykırılık oluşturduğundan, temyize konu kararın bozulması gerektiği düşünülmektedir.

**TÜRK MİLLETİ ADINA**

Karar veren Danıştay Yedinci Dairesince, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü:

**İNCELEME VE GEREKÇE:**

**MADDİ OLAY :**

28/10/2017 tarihinde Türkiye'ye giriş yapmak üzere Hamzabeyli Gümrük Müdürlüğü sahasına gelen 17LR2213001886018 sayılı Transit Refakat Belgesi muhteviyatı eşyayı taşıyan X5593KK/X1093EM plakalı TIR aracı üzerinde yapılan kontrol sonucunda, 75 kap "elbise askısı" ve 893 kap "cam şişe" olarak beyan edilen eşyanın, 75 kap "elbise askısı" ve 94656 adet "şemsiye" olduğunun tespit edildiğinden bahisle, davacı adına, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 235. maddesinin 5. fıkrası uyarınca karara bağlanan para cezasına vaki itirazın uzlaşmanın talebinin reddine dair kararın tebliğinden itibaren süresi içinde itiraz edilmediğinin kabulü suretiyle tesis edilen 06/12/2018 tarih ve 92 sayılı işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır.

**İLGİLİ MEVZUAT:**

2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın "Anayasanın bağlayıcılığı ve üstünlüğü" başlıklı 11. maddesinde, Anayasa hükümlerinin, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kuralları olduğu; "Hak arama hürriyeti" başlıklı 36. maddesinde, herkesin, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı ve davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahip olduğu hükümlerine yer verilmiştir. Anayasa'nın "Temel hak ve hürriyetlerin korunması" başlıklı 40. maddesine, 4709 sayılı Kanun'un 16. maddesiyle eklenen 2. fıkra da ise, "Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır." düzenlemesi yapılmıştır. Bu ek fıkranın gerekçesinde değişikliğin, bireylerin yargı ya da idari makamlar önünde sonuna kadar haklarını arayabilmelerine kolaylık ve imkan sağlanması amacıyla ve son derece dağınık mevzuat karşısında kanun yolu, mercii ve sürelerin belirtilmesinin

**T.C.**  
**DANIŞTAY**  
**YEDİNCİ DAİRE**

**Esas No : 2020/674**

**Karar No : 2022/254**

hak arama; hak ve hürriyetlerin korunması açısından zorunluluk haline gelmesi nedeniyle yapıldığına değinilmiştir.

Anayasal düzenlemeler ve değinilen gerekçeden Devletin, kurumları vasıtasıyla tesis edilen her türlü işlemlerinde, bu işlemlere karşı başvurulacak yargı yeri veya idari makamlar ile başvuru süresinin gösterilmesinin bir anayasal zorunluluk haline getirildiği anlaşılmaktadır. Anayasanın bağlayıcılığı karşısında, bu zorunluluğa; yasama, yürütme ve yargı organlarının, idare makamlarının ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının uymakla yükümlü oldukları sonucuna ulaşılmaktadır. Bu durum, Anayasa Mahkemesinin 18/10/2003 tarih ve E:2003/67, K:2003/88 sayılı kararında; hukukun üstünlüğünün egemen olduğu ve bireyin insan olarak varlığının korunmasını amaçlayan hukuk devletinde vatandaşların hukuk güvenliğinin sağlanmasının, hukuk devleti ilkesinin yerine getirilmesinin zorunlu koşullarından olduğu ve hukuki güvenliğin, statü hukukuna ilişkin düzenlemelerde istikrar, belirlilik ve öngörülebilirlik göz önünde bulundurularak, açık ve belirgin hukuk kuralları yürürlüğe koyup, uygulayarak sağlanacağı şeklinde ifade edilmiştir.

Bu bakımdan; Devletin bir kurumu olan gümrük idaresinin de tesis ettiği idari işlemlerde; işleme karşı başvurulacak kanun yolunu, idari mercii ve başvuru süresini göstermesi ilgili makamların takdirinde olmayıp, en üst hukuki norm olan Anayasanın bağlayıcılığının zorunlu bir sonucudur. Diğer yönden, uygulama yasalarında bu zorunluluğu öngören bir düzenleme bulunmayan durumlarda, Anayasa'nın 40. maddesinin ikinci fıkrasının, doğrudan uygulanabilirliği sorunu yönünden de değerlendirilme yapıldığında, Anayasa normları, kural olarak doğrudan uygulanacak hükümlerden olmayıp, yasalarda gerekli düzenlemeler yapılarak yaşama geçirilirler. Ancak, öğretide ve Anayasa Mahkemesinin kimi kararlarında, yürürlüğe konulması gereken yasal düzenlemelerde yer verilmesi gereken konuların anayasa metninde açıkça kurala bağlandığı durumlarda, bir özel yasa ya da yürürlükteki yasalarda uygun değişiklik yapılması gerekmeksizin Anayasa hükümlerinin doğrudan uygulanacağı kabul edilmektedir. Nitekim Anayasa Mahkemesi, Anayasa'nın 40. maddesinin 2. fıkrasının doğrudan uygulanması gerektiğini, 5225 sayılı Yasada, başvurulacak kanun yolu ve süresinin özel olarak düzenlenmemiş olmasının, Anayasa'nın 40. maddesine aykırılık oluşturmadığını belirterek benimsediği 08/12/2004 tarih ve E:2004/84, K:2004/124 sayılı kararında; bireyler hakkında kurulan işlemlere karşı kanun yolları, başvurulacak merciler ile sürelerin belirtilmesi yönünden Devlete verilen görevin bir zorunluluk içerdiğine, bu zorunluluk nedeniyle her yasada özel bir düzenleme yapılması gerekmediğine değinerek, Anayasa'nın 40. maddesinin 2. fıkrasının, doğrudan uygulanır nitelik taşıdığını kabul etmiştir.

Bu durumda; Devletin, işlemlerinde, bireylerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorunda olduğunu öngören Anayasanın 40. maddesinin 2. fıkrasının, ayrı bir yasal düzenlemenin varlığını gerektirmeyen, doğrudan uygulanabilir nitelik taşımasından dolayı yasama, yürütme ve yargı organlarının, idare makamlarının ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının işlemlerinde, bu işlemlere karşı başvurulacak idari veya yargı mercileri ve kanun yolları ile sürelerini belirtmesi zorunludur.

**T.C.**  
**DANIŞTAY**  
**YEDİNCİ DAİRE**

**Esas No : 2020/674**

**Karar No : 2022/254**

**HUKUKİ DEĞERLENDİRME:**

Yukarıda yer alan açıklamalar birlikte değerlendirildiğinde, 28/10/2017 tarihinde Türkiye'ye giriş yapmak üzere Hamzabeyli Gümrük Müdürlüğü sahasına gelen 17BG003300001202063 sayılı Transit Refakat Belgesi muhteviyatı eşyayı taşıyan araç üzerinde yapılan kontrol sonucunda, beyan edilenden belirgin bir şekilde farklı cinsten eşya bulunduğu tespit edildiğinden bahisle, 4458 sayılı Kanun'un 235. maddesinin 5. fıkrası uyarınca karara bağlanan para cezası kararının 27/02/2018 tarihinde tebliğ edildiği, davacının 15 günlük itiraz süresi içerisinde 13/03/2018 tarihli dilekçeyle uzlaşma başvurusunda bulunduğu, uzlaşma başvurusunun reddine dair 25/10/2018 tarihli Gümrükler Genel Müdürlüğü işlemi, başvuru mercii ve süresinin gösterilmediği açıktır. Bu durum, Anayasa'nın 40. maddesinin 2. fıkrasına ilişkin gerekçede belirtildiği gibi son derece karışık olan mevzuat karşısında bireylerin yargı yeri ve idari makamlar önünde haklarını sonuna kadar arayabilmelerini olanaklı kılmak amacıyla öngörülen zorunluluğa aykırı ve dolayısıyla, Anayasa'nın 36. maddesinde öngörülen hak arama hürriyetini sınırlayıcı bir sonuç doğurmuş ve Anayasa'nın temel hak ve hürriyetlerin korunmasını düzenleyen 40. maddesine açıkça aykırılık oluşturmuştur.

Bu bakımdan; davacının itiraz başvurusunun usul yönünden reddine dair davaya konu işlemin iptali gerektiğinden aksi yolda verilen temyize konu kararın bozulması gerekmiştir.

**KARAR SONUCU:**

Açıklanan nedenlerle;

1.Temyiz isteminin kabulüne,

2.İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. Vergi Dava Dairesinin 18/12/2019 tarih ve E:2019/4688, K:2019/5150 sayılı kararının **BOZULMASINA**,

3. Yeniden bir karar verilmek üzere dosyanın anılan Daireye gönderilmesine,

4. Yargılama giderlerinin yeniden verilecek kararda karşılanması gerektiğine, 26/01/2022 tarihinde kesin olarak oybirliğiyle karar verildi.

**Ek 13: Yargı Kararı**

**T.C.**

**DANIŞTAY**

**YEDİNCİ DAİRE**

**Esas No : 2015/1614**

**Karar No : 2019/5896**

**TEMYİZ EDEN (DAVACI) :**

**VEKİLİ :**

**KARŞI TARAF (DAVALI) :** Ticaret Bakanlığı adına

Kapıköy Gümrük Müdürlüğü

**İSTEMİN KONUSU :** Van Vergi Mahkemesinin 23/01/2015 tarih ve E:2014/212, K:2015/86 sayılı kararının temyizen incelenerek bozulması istenilmektedir.

**YARGILAMA SÜRECİ :**

**Dava Konusu İstem:** Davacı adına tescilli 30/11/2011 tarih ve 1753 sayılı serbest dolaşıma giriş beyannamesi muhteviyatı eşyaya ilişkin olarak ibraz edilen "Form A" menşe belgesinin sahte olduğunun tespit edildiğinden bahisle tahakkuk ettirilen gümrük ve katma değer vergileri ile bu vergiler üzerinden hesaplanarak karara bağlanan para cezalarına vaki itirazın reddine dair işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır.

**İlk Derece Mahkemesi Kararının Özeti:** Dava konusu gümrük ve katma değer vergileri ile bu vergiler üzerinden hesaplanarak karara bağlanan para cezalarının uzlaşma kapsamında olmadığı, bu nedenle uzlaşma başvurusunun 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 242. maddesinde öngörülen onbeş günlük itiraz süresini durdurmasının mümkün olmadığı, yapılan itiraz başvurusunun reddi üzerine açılan davada, Kanun'da öngörülen sürede itiraz yoluna başvurulmadığından, tahakkukun hukuka uygun olup olmadığının değerlendirilemeyeceği gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir.

**TEMYİZ EDENİN İDDİALARI :** Uzlaşma başvurusunda bulunulduğundan itiraz süresinin durduğu, uzlaşma talebinin reddi üzerine yasal süre içinde itiraz yoluna başvurulduğu ileri sürülmektedir.

**KARŞI TARAFIN SAVUNMASI :** Savunma verilmemiştir.

**DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİNİN DÜŞÜNCESİ :** 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 244. maddesine göre, davacının usulüne uygun uzlaşma talebinde bulunduğu, uzlaşma talebinin reddine yönelik idarece yapılan tahakkuk ve hesaplanan para cezalarının uzlaşma kapsamında olmadığı yolundaki cevabi yazının davacıya tebliği üzerine, davacının Gümrük Kanunu'nun 242. maddesinde öngörülen itiraz süresi içinde itiraz yoluna başvurduğu anlaşıldığından, davanın reddi yolundaki mahkeme kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

**TÜRK MİLLETİ ADINA**

Karar veren Danıştay Yedinci Dairesince, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüşüldü:

**İNCELEME VE GEREKÇE:**

**MADDİ OLAY :** Davacı adına tescilli 30/11/2011 tarih ve 1753 sayılı serbest dolaşıma giriş beyannamesi muhteviyatı eşyaya ilişkin olarak ibraz edilen "Form A" menşe belgesinin sahte olduğunun tespit edildiğinden bahisle tahakkuk ettirilen gümrük ve katma değer vergileri ile bu vergiler üzerinden hesaplanarak karara bağlanan para cezalarına vaki

**T.C.**  
**DANIŞTAY**  
**YEDİNCİ DAİRE**

**Esas No : 2015/1614**

**Karar No : 2019/5896**

İtirazın reddine dair işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır.

**İLGİLİ MEVZUAT:**

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 5911 sayılı Kanun ile değişik 242. maddesinin 1. fıkrasında, yükümlülerin, 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 edebileceği; 2. fıkrasında, idareye intikal eden itirazların otuz gün içinde karara bağlanarak ilgili kişiye tebliğ edileceği; 4. fıkrasında itirazın reddi kararlarına karşı işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı mercilerine başvurulabileceği hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanun'un 6111 sayılı Kanun ile değişik 244. maddesinin 1. fıkrasında, beyan ile gümrük idaresince yapılan tespit sonucunda belirlenen farklılıklara ilişkin tebliğ edilen gümrük vergileri alacakları ile bu Kanun'da ve ilgili diğer kanunlarda öngörülen cezalar 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 bu maddede yer alan hükümler çerçevesinde yükümlüler veya cezanın muhatabı ile uzlaşabileceği; uzlaşma talebinin, tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde, henüz itiraz başvurusu yapılmamış gümrük vergileri ve cezalar için yapılacağı; uzlaşma talebinde bulunulması halinde, itiraz veya dava açma süresinin duracağı, uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde sürenin kaldığı yerden işlemeye başlayacağı, ancak sürenin bitimine üç günden az kalmış olması halinde sürenin üç gün uzayacağı, uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamayacağı; 2. fıkrasında, gümrük vergileri alacakları ile cezaların, 5607 sayılı Kanun'un 3. maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarına ve kabahatlerine ilişkin olması halinde bu madde hükmünün uygulanamayacağı; 4. fıkrasında, gümrük uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanakları kesin olup gereğinin idarece derhal yerine getirileceği; yükümlü veya ceza muhatabının, üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamayacağı ve hiçbir mercie şikâyetle bulunamayacağı hükmüne yer verilmiştir.

**HUKUKİ DEĞERLENDİRME:**

Anılan mevzuat hükümlerine göre, ilgililer vergi tahakkukuna veya ceza kesme işlemine karşı, Gümrük Kanunu'nun 242. maddesinde öngörülen usuller uyarınca itiraz başvurusunda bulunarak ve yine aynı maddede yazılı mercilerce tesis edilecek olumsuz işlemlerin tebliği üzerine yargı yoluna başvurulabilecekleri gibi, aynı Kanun'un 244. maddesi uyarınca uzlaşma yoluna giderek uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde, 242. madde uyarınca idari itiraz yolunu işleterek tesis edilen olumsuz işlemlere yönelik dava açabileceklerdir.

**T.C.**  
**DANIŞTAY**  
**YEDİNCİ DAİRE**

**Esas No : 2015/1614**

**Karar No : 2019/5896**

Dosyanın incelenmesinden; 06/01/2014 tarihinde tahakkuk ve para cezası kararlarının tebliğ edilmesi üzerine, davacı tarafından 15/01/2014 tarihinde idarenin kayıtlarına giren dilekçe ile uzlaşma başvurusunda bulunulduğu, yapılan tahakkuk ve hesaplanan para cezasının 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 3. maddesi kapsamında olduğu ve bu nedenle uzlaşma yoluna başvurulamayacağından bahisle talebin reddine ilişkin işlemin, davacıya 31/01/2014 tarihinde tebliğ edildiği, bunun üzerine 03/02/2014 tarihinde davacı tarafından tahakkuk ve para cezası kararlarına karşı yapılan itiraz başvurusunun Bölge Müdürlüğüne reddine dair işlemin iptali istemiyle davanın açıldığı anlaşılmaktadır.

Olayda, tahakkuk ve para cezası kararlarında uzlaşma yoluna başvurulamayacağına dair bir ibarenin bulunmaması nedeniyle, yapılan tahakkuk ve hesaplanan para cezasının uzlaşma başvurusuna konu edilemeyeceğinin davacının bilgisi dahilinde olduğunun kabulüne olanak bulunmamaktadır. Öte yandan, yukarıda aktarılan mevzuat hükümlerinde uzlaşma talebinde bulunulması halinde, itiraz veya dava açma süresinin duracağına belirtilmesine karşın, uzlaşma başvurusu kapsamında olmayan işlemlere karşı uzlaşmaya başvurulması halinde itiraz süresinin durmayacağı yolunda kısıtlayıcı bir düzenlemeye de yer verilmediğinden, uzlaşma yoluna başvurulamayacağının belirtilmesi üzerine, kalan süresi içerisinde yapılan başvurunun reddine dair işlemin, Mahkemece esasının değerlendirilmesi suretiyle karar verilmesi gerekirken, alacağın uzlaşma kapsamında olmadığından hareketle idari itiraz başvurusuna dair sürenin durmayacağı ve bu süre geçirildikten sonra yapılan başvuru üzerine tesis edilen işlemin esasının incelenemeyeceği gerekçesiyle davanın reddi yolunda verilen temyize konu mahkeme kararında isabet görülmemiştir.

**KARAR SONUCU:**

Açıklanan nedenlerle;

1. Temyiz isteminin kabulüne,

2. Van Vergi Mahkemesinin 23/01/2015 tarih ve E:2014/212, K:2015/86 sayılı kararının **BOZULMASINA**,

3. Yeniden bir karar verilmek üzere dosyanın anılan Mahkemeye gönderilmesine,

4. Yargılama giderlerinin yeniden verilecek kararda karşılanması gerektiğine,

5. 2577 sayılı Kanun'un (Geçici 8. maddesi uyarınca uygulanmasına devam edilen)

54. maddesinin 1. fıkrası uyarınca bu kararın tebliğ tarihini izleyen günden itibaren onbeş gün içinde karar düzeltme yolu açık olmak üzere, 07/11/2019 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.

## Ek 14: Yargı Kararı

T.C.

DANIŞTAY

YEDİNCİ DAİRE

Esas No : 2018/1953

Karar No : 2022/782

**TEMİZ EDEN (DAVALI)** : Ticaret Bakanlığı adına  
Mersin Gümrük Müdürlüğü

**VEKİLİ** :

**KARŞI TARAF (DAVACI)** :

**VEKİLİ** :

**İSTEMİN KONUSU** : Konya Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesinin 05/03/2018 tarih ve E:2017/1197, K:2018/152 sayılı kararının temyizen incelenerek bozulması istenilmektedir.

**YARGILAMA SÜRECİ** :

**Dava konusu istem:** İşleticisi olduğu A tipi genel antrepoda bulunan ... Limited Şirketi adına tescilli 19/01/2015 tarih ve 15330100AN000805 antrepo beyannamesi muhteviyatı 2.502.520 kg "çeltik" cinsi eşyanın 2.231.000 kg kısmının antreponun çatısından sızan su nedeniyle kullanılamaz hale geldiğinden bahisle davacı adına tahakkuk ettirilen gümrük ve katma değer vergilerine vaki itirazın reddine dair işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır.

**İlk Derece Mahkemesi kararının özeti:** Mersin 2. Vergi Mahkemesinin 13/06/2017 tarih ve E:2017/52, K:2017/795 sayılı kararıyla; davanın süresinde açılmadığı ileri sürülmüşse de, 15/04/2016 tarihli idari kararın 18/04/2016 tarihinde tebliğ edildiği, davacının 19/04/2016 tarihinde uzlaşma başvurusunda bulunduğu, 06/10/2016 tarihinde uzlaşma sağlanamadığına dair tutanağın düzenlendiği, uzlaşmanın vaki olmaması nedeniyle davacı şirketin 4458 sayılı Kanun'un 242. maddesi uyarınca 10/10/2016 tarihinde itiraz ettiği, itirazın reddine dair 02/11/2016 tarihli kararın 07/11/2016 tarihinde tebliği üzerine 06/12/2016 tarihinde açılan davanın süresinde olduğunun anlaşıldığı; Mersin 4. Sulh Hukuk Mahkemesinin dosyasında yer alan bilirkişi raporunda, dava konusu eşyanın antrepo işleticisi davacı şirketin kusuru nedeniyle zayi olduğunun tespit edildiği, sigorta poliçesinin ise zayı olan eşyanın gümrük vergilerini karşılamadığı dosya kapsamı bilgi ve belgelerden saptanmış olup, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 106. maddesinin 3. fıkrasında, 1. ve 2. fıkralarda yazılı nedenler dışında kalan noksanlıkların kabul edilmeyeceği, bunların vergi ve cezaları toplamından oluşan tutarın, yerine göre işletici veya kullanıcıya tazmin ettirileceği hükmü karşısında, davacıya ait antrepoda uygun depolama koşullarını oluşturmaması nedeniyle eşyanın telef olduğu açık olup, kusuru nedeniyle işletici olarak sorumluluğu bulunduğundan, eşyaya isabet gümrük vergilerinin davacı şirketten tazmininde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir.

**Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti:** 4458 sayılı Kanun'un 106. maddenin gerekçesinde, gümrük antrepolarında bulunan eşyanın gümrük işlemleri tamamlanarak, serbest dolaşıma girinceye kadar gümrük idarelerinin denetimi altında bulunduğu; bu süre içinde eşyanın antrepodan gümrüğün bilgisi dışında çıkarılması veya eşyanın herhangi bir nedenle kaybolması halinde, antrepo işleticilerinin, ithalat vergileri yönünden gümrük idaresine karşı sorumlu oldukları;

**T.C.**  
**DANIŞTAY**  
**YEDİNCİ DAİRE**

**Esas No : 2018/1953**

**Karar No : 2022/782**

maddede, bu sorumluluğa ilişkin hükümlerin yer aldığı; buna göre, işletmecilerin antrepolara konulan eşyanın miktarı belirlenmiş ise bu miktardan, belirlenmemiş ise belgelerinde yazılı miktarlar üzerinden gümrük idaresine karşı sorumlu olduğu; gümrük idaresince kabul edilen fire veya kayıplar için gümrük vergilerinin aranmayacağı; noksan çıkan eşyanın vergilerinin yanı sıra para cezalarının da yerine göre işletici veya kullanıcıdan tahsil edileceği; aktarılmaları veya elleçlemeleri sırasında noksanlaşan eşyanın fire oranlarının Müsteşarlıkça belirleneceği hususlarının madde metninde hüküm altına alındığı, ilgili hükümlerin ve gerekçenin birlikte değerlendirilmesinden; antrepoya alınmış olan serbest dolaşıma girmemiş eşyanın ihraç edilebileceği de göz önüne alındığında, antrepodaki eşyanın serbest dolaşıma girişinin vergilendirilmek istenildiği sonucuna ulaşıldığı, öte yandan; aynı Kanun'un 208. maddesinin (d) bendinde ise, eşyanın bir gümrük rejimi kapsamında tesliminden önce zapt ve müsadere edilmesi veya imha edilmesinin, 164. madde uyarınca imha veya terk edilmesinin, doğal özellikleri veya beklenmeyen haller yahut mücbir sebep nedeniyle telef veya kaybı halinde gümrük yükümlülüğünün sona ereceğinin öngörüldüğü, bu düzenlemeler uyarınca antrepo beyannamesi muhteviyatı eşyanın antrepo işleticisinin kusuru nedeniyle telef olması halinde vergilerin işleticiye tazmin ettirilmesi gerekiyor ise de; eşyanın gümrük idaresinin denetiminde imha edilmesi halinde gümrük yükümlülüğü sona erecek olup, ödenmesi gereken vergiden söz edilemeyeceği, olayda da, söz konusu eşyanın antrepo işleticisi olan davacının kusuru nedeniyle telef olduğu açık ise de, serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulmadan eşyanın imha edilmiş olması nedeniyle gümrük yükümlülüğünün sona ermiş olması ve gümrük yükümlülüğünün sona ermiş olması nedeniyle ödenmesi gereken vergiden söz edilmesinin mümkün olmaması karşısında, tesis edilen işlemde hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddi yolunda verilen mahkeme kararının kaldırılmasına ve davaya konu işlemin iptaline karar verilmiştir.

**TEMYİZ EDENİN İDDİALARI** : 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 106. maddesinin 3. fıkrası uyarınca vergi ve cezaların toplamından oluşan tutarın antrepo işleticisine veya kullanıcıya tazmin ettirilmesinin kabul edildiği, antrepoda bulunan pirincin bozulmasına eşyanın iyi korunmaması nedeniyle davacının sebep olduğu, imhanın da antrepo işleticisinin sorumluluğunu yerine getirmemesinden kaynaklandığı ileri sürülmektedir.

**KARŞI TARAFIN SAVUNMASI** : Savunma verilmemiştir.

**DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİNİN DÜŞÜNCESİ** : Temyiz isteminin reddi ile usul ve yasaya uygun olan kararın onanması gerektiği düşünülmektedir.

**TÜRK MİLLETİ ADINA**

Karar veren Danıştay Yedinci Dairesince, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü:

**T.C.**  
**DANIŞTAY**  
**YEDİNCİ DAİRE**

**Esas No : 2018/1953**

**Karar No : 2022/782**

**HUKUKİ DEĞERLENDİRME:**

Bölge idare mahkemelerinin nihai kararlarının temyizen bozulması, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49. maddesinde yer alan sebeplerden birinin varlığı hâlinde mümkündür.

Temyizen incelenen karar usul ve hukuka uygun olup, dilekçede ileri sürülen temyiz nedenleri kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir.

**KARAR SONUCU:**

Açıklanan nedenlerle;

1.Temyiz isteminin reddine,

2.Konya Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesinin 05/03/2018 tarih ve E:2017/1197, K:2018/152 sayılı kararının **ONANMASINA**,

3. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 50. maddesi uyarınca, bu kararın taraflara tebliği ve bir örneğinin de Bölge İdare Mahkemesine gönderilmesini teminen dosyanın ilk derece Mahkemesine gönderilmesine, 23/02/2022 tarihinde kesin olarak oyçokluğuyla karar verildi.

## Ek 15: Yargı Kararı

**T.C.**  
**DANIŞTAY**  
**YEDİNCİ DAİRE**

**Esas No : 2018/4443**

**Karar No : 2022/768**

**TEMYİZ EDEN (DAVALI)** : Ticaret Bakanlığı adına  
Hamzabeyli Gümrük Müdürlüğü

**VEKİLİ** :

**KARŞI TARAF (DAVACI)** :

**VEKİLİ** :

**MÜDAHİL (DAVACI YANINDA)** :

**VEKİLİ** :

**İSTEMİN KONUSU** : 16TR22130000073709 sayılı Transit Refakat Belgesi ile Hamzabeyli Tır Gümrük sahasına giriş yapan araç içerisinde belge kapsamında yer almayan beyan harici eşya tespit edilmesi üzerine, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 235. maddesinin 5. fıkrası uyarınca, gümrüklenmiş değer iki katı tutarında karara bağlanan para cezasına vaki itirazın reddine dair işlemi iptal eden Edirne Vergi Mahkemesinin 22/09/2017 tarih ve E:2017/46, 2017/658 sayılı kararına yönelik istinaf başvurusunun reddine dair İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. Vergi Dava Dairesinin 18/05/2018 tarih ve E:2017/5838, K:2018/2629 sayılı kararının; dilekçede yazılı nedenlerle bozulması istenilmektedir.

### **TÜRK MİLLETİ ADINA**

Karar veren Danıştay Yedinci Dairesince, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüşüldü:

#### **HUKUKİ DEĞERLENDİRME:**

Dosyanın incelenmesinden, davacı tarafından temyize cevap dilekçesi ekinde sunulan bilgi ve belgelerden, 31/01/2018 tarihli uzlaşma tutanağı ile dava konusu para cezası için uzlaşmaya varıldığı, bu haliyle vergi uyumsuzluğunun kesin olarak sona erdirildiği anlaşılmıştır.

#### **KARAR SONUCU:**

Açıklanan nedenlerle;

1. Konusu kalmayan temyiz istemi hakkında **KARAR VERİLMESİNE YER OLMADIĞINA**,
2. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 50. maddesi uyarınca, bu kararın taraflara tebliği ve bir örneğinin de Bölge İdare Mahkemesine gönderilmesini teminen dosyanın ilk derece Mahkemesine gönderilmesine, 23/02/2022 tarihinde kesin olarak oyçokluğuyla karar verildi.

## Ek 16: Yargı Kararı

**T.C.**  
**D A N İ Ş T A Y**  
**YEDİNCİ DAİRE**

**Esas No : 2018/4672**

**Karar No : 2022/317**

**TEMYİZ EDEN (DAVACI) :**

**VEKİLİ :**

**KARŞI TARAF (DAVALI) :** Ticaret Bakanlığı adına  
Batı Akdeniz Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü

**VEKİLİ :**

**İSTEMİN KONUSU :** Konya Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesinin 20/06/2018 tarih ve E:2017/1481, K:2018/825 sayılı kararının temyizen incelenerek bozulması istenilmektedir.

**YARGILAMA SÜRECİ :**

**Dava konusu istem:** Davacı adına 2013 ve 2014 yıllarında tescilli muhtelif tarih ve sayılı 7 adet serbest dolaşıma giriş beyannamesine ilişkin ek olarak tahakkuk ettirilen katma değer vergileri ile bu vergiler üzerinden hesaplanarak karara bağlanan para cezaları için avukat olan vekili aracılığıyla yaptığı uzlaşma başvurusu üzerine uzlaşmaya varılamamış olmasından sonra, davacı tarafından, vekilinin uzlaşma başvurusu için özel yetkisinin bulunmadığı ileri sürülerek yeniden uzlaşma hakkı verilmesi istemiyle yapılan başvurunun reddine dair işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır.

**İlk Derece Mahkemesi kararının özeti:** Antalya 2. Vergi Mahkemesinin 31/05/2017 tarih ve E:2015/1442, K:2017/569 sayılı kararıyla, Gümrük Uzlaşma Yönetmeliğinin "Uzlaşma talebinde bulunabilecek kişiler" başlıklı 12. maddesinde yer alan düzenleme uyarınca, uzlaşma başvurusunda bulunan temsilcilerin özel vekâletnamelerinin bulunmasına gerek olmadığının anlaşılması karşısında, davacının ahzu kabz, sulh ve ibra, feragat ve kabûl ile davadan feragat gibi oldukça geniş yetkiler içeren vekâletname ile yetkilendirdiği avukat tarafından yapılan uzlaşma başvurusunun geçerli olduğu, dolayısıyla, davacı tarafından, adı geçen avukatın uzlaşma için özel yetkisinin bulunmadığı ileri sürülerek yeniden uzlaşma hakkı verilmesi istemiyle yapılan başvurunun reddine dair işlemde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir.

**Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti:** İstinaf başvurusuna konu kararın hukuka ve usule uygun olduğu ve davacı tarafından ileri sürülen iddiaların söz konusu kararın kaldırılmasını sağlayacak nitelikte görülmediği gerekçesiyle 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45. maddesinin 3. fıkrası uyarınca istinaf başvurusunun reddine karar verilmiştir.

**TEMYİZ EDENİN İDDİALARI :** Avukat adına düzenlenen vekaletname incelendiğinde uzlaşma vb. gibi konularda özel yetkisinin bulunmadığı, 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 74. maddesi uyarınca açıkça yetki verilmedikçe vekilin alternatif uyuşmazlık çözüm yollarına başvuramayacağı, Gümrük Yönetmeliğinin 13. maddesi uyarınca davalı idarece başvuru sahibinin

**T.C.**  
**DANIŞTAY**  
**YEDİNCİ DAİRE**

**Esas No : 2018/4672**

**Karar No : 2022/317**

başvuruda bulunma yetkisini haiz olup olmadığını incelemesi gerekmekte olup, bu usule uyulmadan yetkisiz kişinin yaptığı başvurunun kabul edilmesi suretiyle tesis edilen işlemin davacıyı bağlamayacağı, işlemin yetki unsurunda sakatlıktan ötürü yok hükmünde olduğu ileri sürülmektedir.

**KARŞI TARAFIN SAVUNMASI** : Savunma verilmemiştir.

**DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİNİN DÜŞÜNCESİ** : Temyiz isteminin reddi ile usul ve yasaya uygun olan kararın onanması gerektiği düşünülmektedir.

**TÜRK MİLLETİ ADINA**

Karar veren Danıştay Yedinci Dairesince, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüşüldü:

**HUKUKİ DEĞERLENDİRME:**

Bölge idare mahkemelerinin nihai kararlarının temyizen bozulması, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49. maddesinde yer alan sebeplerden birinin varlığı hâlinde mümkündür.

Temyizen incelenen karar usul ve hukuka uygun olup, dilekçede ileri sürülen temyiz nedenleri kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir.

**KARAR SONUCU:**

Açıklanan nedenlerle;

1. Temyiz isteminin reddine,
2. Konya Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesinin 20/06/2018 tarih ve E:2017/1481, K:2018/825 sayılı kararının **ONANMASINA**,
3. 168,30 TL maktu harç tutarının temyiz eden davacıdan alınmasına,
4. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 50. maddesi uyarınca, bu kararın taraflara tebliği ve bir örneğinin de Bölge İdare Mahkemesine gönderilmesini teminen dosyanın ilk derece Mahkemesine gönderilmesine, 31/01/2022 tarihinde kesin olarak oybirliğiyle karar verildi.

## Ek 17: Yargı Kararı

**T.C.**  
**DANIŞTAY**  
**YEDİNCİ DAİRE**

**Esas No : 2018/5231**

**Karar No : 2021/4782**

**TEMYİZ EDEN (DAVALI)** : Ticaret Bakanlığı adına  
Zonguldak Gümrük Müdürlüğü

**VEKİLİ** :

**KARŞI TARAF (DAVACI)** :

**İSTEMİN KONUSU** : Zonguldak Vergi Mahkemesinin 28/06/2018 tarih ve E:2018/609, K:2018/759 sayılı kararının temyizen incelenerek bozulması istenilmektedir.

**YARGILAMA SÜRECİ** :

**Dava konusu istem:** Davacı şirket adına düzenlenerek tebliğ edilen 25 adet ödeme emrinin iptali istemiyle dava açılmıştır.

**İlk Derece Mahkemesi kararının özeti:** Bozma kararı üzerine, davacı adına ek olarak tahakkuk ettirilen katma değer vergisi ile bu vergi üzerinden hesaplanarak karara bağlanan para cezası üzerinde uzlaşmaya varıldığı ve bu haliyle vergi uyumsuzluğunun kesin olarak sona erdiği, uzlaşmaya varılan tutarın ödenmemesi durumunda, vergi idaresine düşen görevin kesinleşmiş kamu alacağının 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uyarınca cebren tahsilinin sağlanması olduğu, yargılama yetkisinin ise uzlaşılarak kesinleşen kamu alacağının uzlaşma koşulları doğrultusunda ödenip ödenmediğinin araştırılmasıyla sınırlı olarak kullanılabileceği, bu doğrultuda Mahkemelerince verilen ara kararı üzerine ödeme emirlerinin, uzlaşma öncesi tutarlar üzerinden ödenen kısımların indirilerek düzenlendiğinin anlaşıldığı, taraflar arasında uzlaşmaya varılan ve bu suretle kesinleşen KDV para cezasının ödenmeyen kısmının uzlaşma sonucu belirlenen indirimli tutarlar üzerinden genel hükümlere göre takibi gerekirken uzlaşma öncesi rakamlar üzerinden tahsili amacıyla davacı adına düzenlenen dava konusu ödeme emirlerinde hukuka uyarlık görülmediği gerekçesiyle dava konusu işlemlerin iptaline karar verilmiştir.

**TEMYİZ EDENİN İDDİALARI** : Tesis edilen işlemlerde hukuka aykırılık bulunmadığı ileri sürülmektedir.

**KARŞI TARAFIN SAVUNMASI** : İstemin reddi gerektiği savunulmaktadır.

**DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİNİN DÜŞÜNCESİ** : Temyiz isteminin reddi ile usul ve yasaya uygun olan kararın onanması gerektiği düşünülmektedir.

### TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Yedinci Dairesince, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü:

**HUKUKİ DEĞERLENDİRME:**

İdare ve vergi mahkemelerinin nihai kararlarının temyizen bozulması, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49. maddesinde yer alan sebeplerden birinin varlığı hâlinde mümkündür.

**T.C.**  
**DANIŞTAY**  
**YEDİNCİ DAİRE**

**Esas No : 2018/5231**

**Karar No : 2021/4782**

Temyizen incelenen karar usul ve hukuka uygun olup, dilekçede ileri sürülen temyiz nedenleri kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir.

**KARAR SONUCU:**

Açıklanan nedenlerle;

1. Temyiz isteminin reddine,
2. Zonguldak Vergi Mahkemesinin 28/06/2018 tarih ve E:2018/609, K:2018/759 sayılı kararının **ONANMASINA**,
3. Dosyanın anılan Mahkemeye gönderilmesine,
4. 2577 sayılı Kanun'un (Geçici 8. maddesi uyarınca uygulanmasına devam edilen) 54. maddesinin 1. fıkrası uyarınca bu kararın tebliğ tarihini izleyen günden itibaren onbeş gün içinde karar düzeltme yolu açık olmak üzere, 11/11/2021 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.

## ÖZGEÇMİŞ

|                                                                                                                                                                                                                           |                                      |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------|
| <b>Ad Soyad: Ömer BATUR</b>                                                                                                                                                                                               |                                      |
| <b>Eğitim Bilgileri</b>                                                                                                                                                                                                   |                                      |
| <b>Lisans</b>                                                                                                                                                                                                             |                                      |
| <b>Üniversite</b>                                                                                                                                                                                                         | Gazi Üniversitesi                    |
| <b>Fakülte</b>                                                                                                                                                                                                            | İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi |
| <b>Bölümü</b>                                                                                                                                                                                                             | Uluslararası İlişkiler               |
| <b>Makale ve Bildiriler</b>                                                                                                                                                                                               |                                      |
| <b>1. Batur, Ö. (2022), <i>Tarhiyat Öncesi Uzlaşmada Zamanaşımı Sorunu ve Çözüm Önerileri</i>, Vergi Dünyası Dergisi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Sayı 486.</b>                                                       |                                      |
| <b>2. Batur, Ö. (2021), <i>Yeni Bir Model Olarak Hâkim-Savcı Yardımcılığında Yetiştirilme Süreci</i>, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Sayı 45, 77-102.</b>                                                              |                                      |
| <b>3. Batur, Ö. &amp; Yusufoglu, M. Ü. (2021), <i>İdari Çözüm Yollarından İzaha Davet Müessesesinin Uygulanma Şekli ve Sonuçları Bakımından Değerlendirilmesi</i>, Danıştay Dergisi, Sayı 153, 219-256.</b>               |                                      |
| <b>4. Batur, Ö. &amp; Batur, A. (2021), <i>İhalede Vazgeçme Karşılığı Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesindeki Sorunlar ve Çözüm Önerileri</i>, Vergi Dünyası Dergisi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Sayı 482.</b> |                                      |
| <b>5. Batur, Ö. (2020), <i>Vergi Uyuşmazlıklarında Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi</i>, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Sayı 43, 203-218.</b>                                                                        |                                      |
| <b>6. Batur, Ö. (2018), <i>Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımında İzaha Davet Müessesesi</i>, Yaklaşım Dergisi, Sayı 305.</b>                                                                     |                                      |