

GÜMRÜK UZLAŞMA MÜESSESESİ UYGULAMASINDA YASALLIK SORUNU

LEGALITY PROBLEM ON THE ENFORCEMENT OF CUSTOMS RECONCILIATION INSTITUTION

Cengiz ÇELİK *

ÖZ

Bu çalışmada, 2011 yılında ihdas edilen ve bugüne dek uygulanmaya devam edilen gümrük uzlaşma müessesesinin dayandığı yasal alt yapı ile uygulanma şekli ve kapsamı arasındaki farklılıklar ortaya konulmak suretiyle, karara bağlanan uzlaşma dosyalarının tamamına yakınının yasada belirtilen başvuru şartlarını taşınamaması kaynaklı, müessesenin kendisinden ziyade uygulanma şeklinin yasaya aykırı olduğu ve bu bağlamda çok yüksek tutarlardaki kamu alacağından yasaya aykırı biçimde vazgeçildiği şeklindeki bir yargının yerinde olup olmadığı tartışılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Gümrük, Gümrük Uzlaşma, Yasallık.

ABSTRACT

It is deliberated in this study whether the determination is appropriate or not that enforcement manner of the institution is against the law other than the institution itself and in this context it is ceded public claims which are at huge amounts against the law similarly, because of if not all the reconciliation demanded files which are settled not meeting requirements counted in the law, by means of revealing the differences between legal base upon which the customs reconciliation institution relies and enforcement manner and extent of the institution that developed at the year of 2011 and continued to be carried out up to now.

Keywords: Customs, Customs Compromise, Legality.

GİRİŞ

Gümrük işlemlerinin kendine özgü yapısı ve niteliklerinin bulunması, bu işlemlere ilişkin usul ve esaslar bakımından Vergi Usul Kanunu (T.C. Yasalar, 1961) dışında ayrı bir kanun ihdas edilmesini zorunlu kılmaktadır. Nitekim,

* Gümrük ve Ticaret Müfettişi (E. Gümrük Müfettişi)

VUK'un 2'nci maddesinde de gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimlerin VUK kapsamında olmadığına açıkça vurgulanmış olması da bir yönüyle bu duruma işaret etmektedir.

Bu ekseninde, 4458 Sayılı Gümrük Kanunu (T.C. Yasalar, 1999), içeriğinde gümrük vergilerinin tahsiline ilişkin hükümlerin ayrıntılı olarak yer alması nedeniyle esas itibariyle bir vergi kanunu niteliğini haiz olması yanında (Tuncer, 2001, 86), tüm gümrük işlemlerinin usulüne ve esasına yönelik asli unsurları da düzenlediği üzere aynı zamanda bir usul kanunu niteliği de taşımaktadır.

Bu bağlamda, GK; eşyanın tarifesi, kıymeti, menşei, gümrük rejimleri, gümrük vergilerinden muafiyet ve istisna halleri, gümrük vergilerinin tahakkuku, tebliği, ödenmesi, geri verilmesi ve kaldırılması, cezalar, itirazlar başta olmak üzere gümrük işlemlerine ilişkin usul ve esaslar noktasında yasal çerçeveyi çizmekte, Gümrük Yönetmeliği (Gümrük Müsteşarlığı, 2009) ise bahse konu asli unsurları daha ayrıntılı biçimde düzenlemektedir.

İşbu çalışmada, bahse konu unsurlardan gümrük uyumsuzluklarına ilişkin idari çözüm yollarından biri olan uzlaşma müessesesinin münhasıran uygulanma şeklinin yasallığı mercek altına alınacaktır.

Hukuki niteliği konusunda “sulh akdi” mi “idari akit” mi olduğuna dair literatürde tartışmalar bulunan (Yılmaz, 2009, 326) sözü edilen müessesenin bizatihi kendisi, vergileme yetkisinin pazarlık konusu yapılması (Armağan, 2007, 176) (Eroğlu, 2013, 174), vergilendirme yetkisinin yasama organı üzerinde bir organ olarak yürütme organı tarafından bir yönetmelikle kullanılıyor görüntüsü vermesi (Karadağ ve Organ, 2014, 394) başta olmak üzere, “kanunilik” (Yavaşlar, 2010, 165), “adalet”, “eşitlik”, “genellik” gibi vergi hukukunun temel ilkeleri bağlamında hukuk çevrelerinde yıllardır ciddi maddada eleştirilegelmiştir. Hatta, müessesenin demokrasinin özünü teşkil eden “kuvvetler ayrılığı” ilkesi (Hocaoğlu, 2015, 505) ve bu anlamda “yasama yetkisinin devredilemezliği” (Yavaşlar, 2008, 317) ilkesi ile bağdaşmadığını savunan görüşler de bulunmaktadır. Nitekim, müessesenin kendisinin ilgili yükümlü açısından bir yönüyle “kişiye özel mali af” işlevi görmesi, uzlaşma komisyonu üyelerinin fiilen yasa koyucunun konuya ilişkin yetkilerini kullanması dolayısıyla varlığından söz edilebilecek yetki ve görev gaspı iddiası, yine her ne kadar VUK'un ilgili maddesinde uygulamanın kanunda belirtilen koşullar dahilinde yapılacağı öngörülmekle birlikte pratikte nesnel ve somut hiçbir ölçüte dayanmaksızın duruma, olaya, kişiye ve hepsinden öte komisyonları teşkil eden üyelerin tutum, yaklaşım ve isteklerine göre sonuç verme-

si, hepsinden öte, idarece vergi aslının dahi ortadan kaldırılabilmesinin yasal anlamda olanaklı olması hususları gözetildiğinde, müessesenin “hukukiliği” boyutunda yapılan bu eleştirilerin çok önemli bir kısmında had safhada haklılık payı olduğunda kuşku bulunmamaktadır.

Ne var ki, çalışmanın kapsam ve niteliği gözetilerek, uzlaşma müessesesine ontolojik açıdan getirilen bahse konu eleştiri noktalarından ziyade, müessesenin münhasıran gümrük boyutu üzerinde durulacak, bu ekseninde önce uzlaşmanın mahiyeti, kapsamı ve kendisinden beklenen amacı üzerine kısa bir bilgi verilecek, ardından maliyedeki uzlaşma uygulamasının kapsamı açısından yasal dayanakları belirtilecek, ardından yasal dayanakları ve mevcut fiili uygulama dahilinde maliye ve gümrük uzlaşma uygulamalarının kapsamı karşılaştırmalı olarak ele alınmak suretiyle, gümrük uygulamasının çizilen yasal sınırlar dahilinde gerçekleşip gerçekleşmediği tartışılacak ve netice itibarıyla nihai bir mütalaa ve kaniya ulaşmaya çalışılacaktır.

1. UZLAŞMA MÜESSESİNE GENEL BİR BAKIŞ

Uzlaşma, vergi idaresinin, ikmalen, re’sen ve idarece tarh edilen vergiler ve bunlara ilişkin olarak kesilen vergi ziyai cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda mükelleflerle kanunda belirtilen koşullar dahilinde anlaşması yoluyla vergi alacağının zam ve cezaları ile birlikte kısmen veya tamamen ortadan kalkmasını sağlayan bir vergi hukuku kurumudur. (Oktar, 2014, 158)

Bir başka tanıma göre ise, uzlaşma, kamu alacaklarından sadece vergi, resim ve harçlar ile bunlara yönelik vergi ziyai cezalarının kısmen sona ermesine neden olan bir müessesedir. (Çelik, 2002, 242)

Bu tanımlardan da anlaşılacağı üzere, uzlaşma denilince akla ilk olarak ve hatta münhasıran maliye idaresince VUK kapsamında uygulanan uzlaşma müessesesi gelmektedir.

Uzlaşmanın temel amaçları, vergi idaresi ve yargı mercilerinin yükünü hafifletmek, vergi tahsilatını hızlandırmak ve mükellefleri psikolojik olarak olumlu yönde etkileyerek vergiye karşı direnci azaltmaktır (Aksoy, 1999, 109). Bu ekseninde, uzlaşma müessesesi, kamu alacağının “eksik ama hızlı” tahsilatına ve yargı ekonomisine katkıda bulunmaktadır (Yavaşlar, 2008, 331).

Diğer taraftan, vergi planlamasının; işletmelerin ya da mükelleflerin vergiye karşı tepkilerinin ve uyum sağlama süreçlerinin, vergi mevzuatının çizdiği sınırlar içinde yönetimi yoluyla, vergi yükünün en aza indirilmesi amacıyla yönelik olarak uygulanan bir vergi tasarrufu sağlama yöntemi (Akdoğan, 2009, 311) ya da bir

başka ifadeyle, mükelleflerin ve vergi sorumlularının, iktisadi ve mali imkânlarıyla ödeme gereken vergi arasındaki ilişkiyi belirlemek suretiyle yasalara aykırı olmayan girişim ve uygulamalarıyla ödemeleri gereken vergi tutarını asgariye indirme çabaları (Oktar, C., 2004, 1) şeklinde tanımlandığı dikkate alındığında, uzlaşma müessesesinin, aynı zamanda tarhiyat sonrası bir vergi planlama enstrümanı olduğundan da bahsetmek mümkündür.

2. GÜMRÜK MEVZUATININ KONUYA İLİŞKİN HÜKÜMLERİ

Gümrük Müsteşarlığının taraf olduğu adli ve idari dava sayısının fazlalığı, giderek artan uyuşmazlık sayısı ve bu ekseninde ortaya çıkan talepler de dikkate alınarak (Karadağ ve Organ, 2014, 382), GK'nın 6111 sayılı Kanunla değişik 244'üncü maddesi ile gümrük uzlaşma müessesesi ihdas olunmuştur. Sözü edilen madde incelendiğinde metninin, "1. 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, idare **bu maddede yer alan hükümler çerçevesinde yükümlüler veya cezanın muhatabı ile uzlaşabilir...**" şeklinde olduğu, konuya ilişkin çıkarılan Gümrük Uzlaşma Yönetmeliğinin (Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, 2011) 4'üncü maddesinin 2'nci fıkrasının da olması gerektiği üzere birebir biçimde aynı hususlara temas ettiği görülmektedir.

Buna göre, gümrükte uzlaşma, ancak; yükümlüsünce yapılan beyan ile gümrük idaresince yapılan tespit sonucunda belirlenen farklılıklar (1) kaynaklı ortaya çıkan gümrük vergileri¹ alacakları ile ilişkin cezalar hakkında (2), yükümlüsü tarafından eksiklik ya da aykırılığın kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten (3.1.a) veya kanun hükümlerini yanlış yorumlamaktan (3.1.b) kaynaklandığının veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun (3.2) ileri sürülmesi (3) halinde söz konusu

1 Gümrük Kanunu md. 3: "...8. a) "Gümrük vergileri" deyimini, ilgili mevzuat uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümünü... 9. "İthalat vergileri" deyimini, 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; 10. "İhracat vergileri" deyimini, 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;... İfade eder.

olabilmektedir. Bir başka deyişle, bu üç şartın birden gerçekleşmediği hallerde herhangi bir keyfiyetin uzlaşmaya konu edilebilmesi yasal açıdan mümkün bulunmamaktadır.

Uzlaşma Yönetmeliği eki listelerde kayıtlı bulunan ve kayıtlı bulunmama ile birlikte gümrük idarelerince tahsili gereken alacaklar uzlaşmaya konu olabilmekte iken, aslı gümrük idarelerince takip ve tahsil edilmeyen vergi ve benzeri mali yükler uzlaşmaya konu edilememektedir (örn: kültür fonu; (Gümrükler Genel Müdürlüğü, 2015)).

3. VERGİ (MALİYE) MEVZUATINDA VE GÜMRÜK MEVZUATINDA YER ALAN EMSAL HÜKÜMLERİN KARŞILAŞTIRILMASI

VUK'un;

“Uzlaşma” başlıklı Ek Madde 1 hükmü “Mükellef tarafından, ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyayı cezalarının (359’uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda, vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369’uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanunun 116, 117 ve 118’inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir...”;

“Yanılma ve görüş değişikliği” başlıklı 369’uncu maddesi “Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz.

Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamaz. Şu kadar ki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz.”;

“Vergi hatası” başlıklı 116’ıncı maddesi “Vergi hatası, vergiye mütaallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.”;

“Hesap hataları” başlıklı 117’inci maddesi “Hesap hataları şunlardır:

1. Matrah hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.

2. Vergi miktarında hatalar: Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.

3. Verginin mükerrer olması: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.”;

“Vergilendirme hataları” başlıklı 118’inci maddesi “Vergilendirme hataları şunlardır:

1. Mükellefin şahsında hata: Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır;

2. Mükellefiyette hata: Açık olarak vergiye tabi olmıyan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır;

3. Mevzuda hata: Açık olarak vergi mevzuuna girmiyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.

4. Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata: Aranılan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.”

Şeklinde bulunmaktadır.

Yukarıdaki mevzuat hükümleri incelendiğinde, daha sonraki bir tarihte ihdas edilmiş olması da dikkate alınarak, gümrük uzlaşma müessesesinin yasal alt yapısının VUK’tan birebir alıntı yapılmak suretiyle oluşturulduğunu, bu anlamda temelinin esasen maliye uzlaşma müessesesine dayandığını söylemek yanlış olmayacaktır. Zira, süreler ve sebepler gibi bir kısım ayrı yönleri olsa da gümrük uzlaşma müessesesi VUK’ta düzenlenen uzlaşma müessesesine önemli ölçüde paralellik arz etmektedir. (Terzi, 2011, 42)

Ne var ki, mezkur yasa hükümlerinin incelenmesinden, maliye uygulamasında, uzlaşmaya konu edilebilecek aykırılıkların kapsamının müessesenin kendisinden beklenen amaca hizmet edecek ölçüde bilinçli biçimde oldukça geniş tutulduğu, şöyle ki, yasalar uyarınca kendilerine vergi yükü yüklenen kişilerin yasa hükümlerine uymayarak verginin oluşmamasına veya eksik oluşmasına yol açmaları olarak tanımlanan (Altuğ, 1999, 434) kaçakçılık suçları

hariç hemen her tür aykırılık için uzlaşma başvurusunda bulunulabilmesine imkan tanındığı görülmektedir.

4. UYGULAMANIN MEVCUT HALİNİN YASALLIĞI KONUSUNDA TESPİT EDİLEN SORUNLAR

Mevcut haliyle uygulamanın yasallığı konusunda iki temel sorun bulunmakta olup, bunlar aşağıda yer alan başlıklar altında irdelenmiştir.

4.1. Başvuru Gerekçelerinin Sağlanması Sorunu

Yukarıda da değinildiği üzere, GK'nın mezkur maddesine göre, yükümlüler ancak iki halde uzlaşma başvurusunda bulunabilmektedir. Bunlar, ek tahakkuk veya cezaya mesnet eksiklik veya aykırılıkların kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten (1.a) veya kanun hükümlerini yanlış yorumlamaktan (1.b) kaynaklandığının veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun (2) ileri sürülmesi halleridir. Kanun metninin açık lafzından anlaşıldığı üzere, bu iki durum dışında uzlaşma başvurusunda bulunabilmek yasal olarak mümkün bulunmamaktadır. Belirtilen bu keyfiyetin uygulamadaki karşılığı da *ancak ve ancak*; kanunun² lafzı ya da okuyanın bilgi, birikim, tecrübe, yetenek ve görgüsü itibarıyla, farklı yorumlanmaya açık, nasıl anlaşılması ve uygulanması gerektiği konusunda üzerinde uzlaşma bulunmayan, herkes tarafından bilinmesi veya doğru biçimde yorumlanması beklenemeyecek ölçüde sıra dışı veya karmaşık bir özellik arz eden ya da tüm bunlardan bağımsız biçimde hukuki yönden tartışmalı olduğu bir takım yargı kararları ile ortaya konulmuş hususlar dolayısıyla uzlaşma başvurusunda bulunulabilmesidir.

Oysa ki, bizatihi gümrük idarelerinde yapılan gözlemler ve elde olunan bilgiler dikkate alındığında, konuya ilişkin halihazırdaki uygulamanın, kaçakçılık fiillerine temas etmeyen her türlü gümrük alacağının yükümlüsünce uzlaşmaya konu edilebilmesi ve bu yöndeki taleplerin karşılanması noktasında da sözü edilen gerekçelerin sağlanıp sağlanmadığına hiçbir suretle bakılmaksızın, gümrük idarelerince hukuki açıdan herhangi bir beis görülmemesi şeklinde tezahür ettiği müşahede edilmiştir.

Zira, mevcut uygulamada, tarifinin yanlış beyan edilmesi, ödenen navlun veya sigorta tutarının beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi, ödenen

2 Kanun metninde "mevzuat" denilmediği ve fakat münhasıran "Kanun" denildiği itibarla, bu ifadeden, Kanun haricinde kalan karar, yönetmelik, tebliğ, genelge vs. sair alt düzenleyici işlemler anlaşılmamak gerekir.

demuraj veya ardiye giderinin beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi, dahilde işleme izin belgesi üzerinde kayıtlı nihai süreye riayet edilmeyerek ihracatın sözü edilen süreden sonra yapılması, KDV oranının eksik (yanlış) beyan edilmesi, fatura tutarının eksik beyan edilmesi, döviz kuru oranının ya da döviz cinsinin yanlış beyan edilmesi, mal bedeli transferinin beyanname tescil tarihinden sonra yapılmasına karşın ithalat anında KKDF'nin ödenmemiş olması, muafiyet kodunun sisteme hatalı biçimde girilmesi, eşyanın teslim şeklinin FOB yerine CIF beyan edilmesi, dampedinge karşı verginin eksik beyan edilmesi, şeklen mevzuata aykırı EUR 1 / ATR belgesi ibraz edilmesi gibi mezkur Kanun maddesi hükmü ile telifi hiçbir şekilde kabil olmayan hususlar kaynaklı ortaya çıkan kamu alacakları uzlaşmaya konu edilmekte; sözü edilen yükümlü talepleri de gümrük idarelerince ilginç biçimde mezkur Kanun hükmü hilafına kabul edilip aynı doğrultuda gereği için işlem tesis edilmektedir. Buradan, gümrük uzlaşma müessesesini düzenleyen mevzuat ile bu mevzuatın halihazırda gümrük idarelerindeki uygulanma biçimi (uygulamanın mevcut kapsamı) arasında vahim olarak nitelenebilecek ölçüde farklılıkların bulunduğu açıkça görülmektedir.

Keyfiyetin bu yönde olduğu, mesele yukarıda verilen somut örnekler üzerinden daha ayrıntılı olarak izah edildiğinde daha iyi anlaşılacaktır.

Şöyle ki, eşyanın tarifesinin belirlenmesi, eşyanın Bakanlar Kurulunca belirlenen Türk Gümrük Tarife Cetvelindeki yerinin saptanması anlamına gelmekte olup, yapılan bu saptamaya binaen eşyanın tabi olduğu vergisel ve vergi dışı yükümlülükleri belirlenmektedir. Sözü edilen saptama Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca hazırlanıp Resmi Gazetede yayımlanan Gümrük Tarife Cetveli İzahnamesi ve Eşya Fihristinde yer alan ayrıntılı açıklamalar dikkate alınarak yükümlü tarafından yapılmaktadır. Bu anlamda en son İzahname, 29.05.2012 tarihli 28307 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Gümrük Genel Tebliği Seri No: 2 ekinde yer almaktadır. Dolayısıyla, eşyanın tarifesinin belirlenmesi, tümüyle eşyanın özgü nitelikleri ile yeryüzündeki tüm eşyanın belli bir sistematik dahilinde sınıflandırıldığı mezkur İzahnamede o eşyaya ilişkin yer alan hükümlerin yükümlü tarafından teknik boyutta karşılaştırılıp nihai bir sonuca varması suretiyle gerçekleştirilmektedir. Böylesi bir belirlemenin ise “kanun hükmünü yorumlama veya ona nüfuz etme” kavramları ile irtibatlandırılmayacağı açıktır.

Yine, benzer biçimde nakliye ve sigorta giderleri; eşyanın gümrük vergisi matrahı, yani gümrük kıymeti hesaplanırken GK'nın 27/1-e maddesi hükmü

gereğince ithalat/eşya bedeline eklenmektedir. Bu anlamda, anılan madde hükmünün herhangi bir yanılısamaya imkan tanımayacak ölçüde açık ve anlaşılır ifade edilmiş olması yanında, gümrük beyanlarının çok büyük çoğunlukla gümrük müşavirleri eliyle yapıldığı ve en tecrübesiz bir gümrük müşavirinin dahi navlun giderinin gümrük kıymetine eklenmesi gerektiği gibi mesleğin en temel ve basit bir hususunu bilmemesinin düşünülmemeyeceği dikkate alındığında, işbu keyfiyetin de “kanun hükmünü yorumlama veya ona nüfuz etme” kavramları ile açıklanamayacağı ortadadır. Bir an için, sözü edilen müesseseden yararlanılmasını teminen, sözü edilen müşavirin anılan Kanun maddesini bilmediğinin iddia edilmesi halinde, aynı müşavirin daha önce herhangi bir ithalat beyannamesi imzalamamış olduğunun da ispatı gerekir ki bu ise imkansızca yakın bir durumdur. Netice itibarıyla, yukarıda da ifade edildiği üzere, navlun giderinin eksik beyan edildiğinin gümrük idarelerince tespiti suretiyle ortaya çıkan aykırılıklar kaynaklı ortaya çıkan vergi ve cezalar için dahi uygulamada uzlaşmaya gidilebilmektedir.

Mevcut uygulamanın gayrı yasal olduğu hususu yukarıda iki somut örnek dahilinde yapılan ayrıntılı açıklamalara binaen ortaya konulmuş olup, işbu çalışmanın öngörülen kapsamı da dikkate alındığında, meselenin bu şekilde örnekler üzerinden açıklanması konusunda bu kadarıyla yetinilecektir.

Diğer taraftan, her iki uygulama arasında tespit edilen bu farklılığın sebebi noktasında, herhangi bir fiili dolayısıyla bir şekilde VUK kapsamında aykırılığı tespit edilen mükellefin, GK ile aynı/benzer nitelikteki uzlaşma gerekçelerine ilaveten, “yanılma”, “vergi hatası” (hesap hatası veya vergilendirme hatası) veya “her türlü maddi hata” dolayısıyla da uzlaşma talebinde bulunabilmesinin mümkün kılınmış olduğu dikkate alındığında, meselenin esas kaynağının, gümrük uzlaşma müessesesinin halihazırdaki yasal altyapısının yetersizliği, bir başka deyişle, VUK’un ilgili hükümlerine kıyasen, yasanın öngördüğü kapsamın dar tutulması olduğu net biçimde ortaya çıkmaktadır.

Bu ekseninde, vergi hukukunda yasallık ilkesinin geçerli olduğu ve yasanın yorum ile düzeltilmesi veya tamamlanmasının mümkün olmadığı (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2014, 22) dikkate alındığında, sözü edilen yasa hükümlerinin, aşkın bir yorumla, mevcut uygulamaya hukuken yol verecek ölçüde, “amaca uygun biçimde” yorumlanmasının da söz konusu olamayacağı değerlendirilmektedir.

4.2. Kendini İhbar/Pişmanlık Hallerinde Uzlaşmanın Yasal Açından Mümkün Olup Olmaması Sorunu

GK'nın mezkur maddesi incelendiğinde, "Beyan ile gümrük idaresince yapılan tespit sonucunda belirlenen farklılıklara ilişkin tebliğ edilen..." denilmek suretiyle uzlaşma başvurusunda bulunabilmek için; başvuruya temel teşkil eden farklılıkların, yükümlü tarafından yapılan beyanın gümrük idaresince kontrolü sonrasında yapılan tespite binaen ortaya çıkmış olması ve dahası gümrük idaresince yapılan bu tespit üzerine hesaplanan vergi ve cezaların yükümlüsüne tebliğ edilmesi gerekmektedir. Bir başka deyişle, bahse konu aykırılıkların gümrük idaresi yerine yükümlüsü tarafından ortaya konulduğu (pişmanlık) ve/veya aykırılıklar gümrük idaresince tespit edilmekle birlikte yükümlüsüne tebliğ edilmediği hallerde keyfiyet uzlaşmaya konu edilememektedir.

Kanun metni bu denli açık olmakla birlikte, sonrasında çıkarılan GUY maddesine Kanunda belirlenen bu hususlara ilaveten "... veya gümrük idaresince tespit edilmesinden önce beyan sahibince bildirilen" ifadesi eklenmek ve bu şekilde Kanunun 234/3'üncü maddesinde düzenlenen yükümlünün kendini ihbar etmesi hali uzlaşma kapsamı içine alınmak suretiyle, alt basamakta yer alan bir normun geçerliliğini üst basamaktaki normdan aldığı ve dolayısıyla ona uygun olmak durumunda olduğunu (Gözler, 2014, 51) ifade eden normlar hiyerarşisi kuralı hilafına, Kanunda çizilen çerçevenin aşıldığı ve bu şekilde uygulamanın kapsamının genişletildiği görülmektedir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu çalışmada, çalışmanın kapsam ve niteliği ile bu noktada beklenen amaçlar da dikkate alınarak, gümrük tekniğine mümkün mertebe girilmeksizin, sade ve öz biçimde uzlaşma müessesesi hakkında genel bir takım bilgiler verilmiş, gümrük uzlaşma müessesesinin Yasada belirlenen kapsamı ile Yönetmelikteki ve fiili uygulamadaki kapsamı arasında gözlemlenen ayrılık gözler önüne serilmiş, bu yapılırken karşılaştırma babında maliye uygulamasındaki mevcut yasal ve fiili duruma destekleyici mahiyette atıfta bulunulmuştur.

Bu minvalde, yükümlünün kendini ihbar etmesi durumunun (1) ve kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememek, kanun hükümlerini yanlış yorumlamak veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olması durumları ile açıklanamayacak türdeki aykırılıkların (2) ilgili Yasa maddesi hükmüne aykırı biçimde yükümlülerce uzlaşmaya konu edildiği, idarelerce de buna uygun biçimde işlem tesis edildiği tespit edilmiştir.

Bu bağlamda, mevcut uygulamada, yükümlünün kendini ihbar etmesi halinde dahi keyfiyetin yasaya aykırı biçimde uzlaşmaya taşınabildiği ve kanun hükümlerine yeterince nüfuz edilemediği, kanun hükümlerinin yanlış yorumlandığı ve yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının söz konusu olduğu hallere ilişkin aykırılıkların son derece istisnai olduğu hususları göz önüne alındığında, müessesenin ihdas edildiği 2011 yılından bu yana dek süre gelen gümrük uzlaşma pratiğinin tamamına yakınının Yasaya aykırı biçimde cereyan ettiği, dolayısıyla bu nevi uzlaşma taleplerinin idarelerce aynı doğrultuda ikmal olunması dolayısıyla, gümrük idarelerince uzlaşmaya konu tutar ile uzlaşılan tutar arasındaki “indirim konusu yapılan fark tutar” kadar kamu alacağından Yasaya aykırı biçimde vazgeçildiği sonuç ve değerlendirmesine ulaşılmaktadır.

Son tahlilde, gümrük uzlaşma müessesesinin kendisinin yasallığı konusunda tabii biçimde kuşku bulunmamakla birlikte, dayandığı üst norm niteliğindeki bağlayıcı mevzuat hükümleri ve konuya ilişkin süregelen meri uygulama birlikte ele alındığında, müessesenin fiili uygulanma şekli ve kapsamının yasaya aykırı olduğu ortaya çıkmakta; bu nedenle, yasal ve fiili durum arasında görülen bu derin farklılığın ortadan kaldırılabilesini teminen ilk olarak fiili uygulamanın yasal sınırları dahiline çekilmesi suretiyle kapsamının daraltılması, ne var ki maliyedeki gibi geniş kapsamlı olmasının arzu edilmesi durumunda ise, anılan Yasa maddesi metninin buna uygun biçimde genişletilmesi gerektiği sonuçlarına ulaşılmaktadır.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, Abdurrahman (2009). **Kamu Maliyesi**. Ankara : Gazi.
- Aksoy, Şerafettin (1999). **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**. İstanbul : Filiz.
- Altuğ, Osman (1999). **Kayıtdışı Ekonomi**. İstanbul : Türkmen.
- Armağan, Ramazan (2007). “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme” **Maliye Dergisi**.153 (2007): 160-178.
- Çelik, Binnur (2002). **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**. İstanbul : T. İş Bankası Kültür.
- Eroğlu, Onur (2013). “Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunîlik İlkesi”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi**.8(3) (2013): 157-179.
- Gözler, Kemal (2014). **Anayasa Hukukunun Genel Esasları**. Bursa : Ekin.
- Gümrük Müsteşarlığı (07.10.2009) **Gümrük Yönetmeliği**. Ankara : Resmi Gazete (27369 sayılı Mükerrer)

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı (27.08.2011) **Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği**. Ankara : Resmi Gazete (28038 sayılı)

Gümrükler Genel Müdürlüğü (07.05.2015) **85593407/155.99 07.05.2015 / 7726807 sayılı dağıtımli yazısı**. Ankara : Gümrükler Genel Müdürlüğü.

Hocaoğlu, Celal (2015). “Vergi Hukukunda Uzlaşma” **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**.5 (2015): 491-515.

Karadağ, Neslihan Coşkun ve Organ, İbrahim. (2007). “Gümrük Uzlaşması ve Vergi Usul Kanunu’ndaki Uzlaşma Kurumu İle Karşılaştırılmalı Olarak Değerlendirilmesi” **Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi**.1 (2014): 370-396.

Oktar, Cholpan (2004). İşletmelerde Vergi Planlaması ve Türkiye Örneği. İstanbul : Filiz.

Oktar, S. Ateş (2014). **Vergi Hukuku**. İstanbul : Türkmen.

Öncel, Mualla, Kumrulu, Ahmet ve Çağan, Nami (2014). **Vergi Hukuku**. Ankara: Turhan.

T.C. Yasalar (10.01.1961). **213 sayılı Vergi Usul Kanunu**. Ankara : Resmi Gazete (10705 sayılı)

T.C. Yasalar (04.11.1999). **4458 sayılı Gümrük Kanunu**. Ankara : Resmi Gazete (23866 sayılı)

Terzi, Gökhan (2011). “Uzlaşma”, **Gümrük Dergisi**.75 (2011): 40-49

Tuncer, Selahattin (2001). **Gümrükler ve Gümrük Vergileri (Teori-Uygulama)** Ankara : Yaklaşım

Yavaşlar, Funda Başaran (2008). “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma”, **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**.2 (2008): 309-337.

Yavaşlar, Funda Başaran (2010). “Uzlaşma Uygulaması Hukuka Uygun Mu?”, **Vergi Sorunları**.257 (2010): 165-173.

Yılmaz, Elif (2009). “Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği Ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**.1-2 (2009): 321-351.