

PAPER DETAILS

TITLE: GÜMRÜK VERGILERINDEN KAYNAKLANAN ANLASHMAZLIKLARIN UZLASMA YOLU ILE
ÇÖZÜMÜ

AUTHORS: Burcu DEMIRBAS AKSÜT, Özgecan GÖK

PAGES: 75-126

ORIGINAL PDF URL: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/753630>

GÜMRÜK VERGİLERİNDEN KAYNAKLANAN ANLAŞMAZLIKLARIN UZLAŞMA YOLU İLE ÇÖZÜMÜ

Arş. Gör. Burcu DEMİRBAŞ AKSÜT / Arş. Gör. Özgecan GÖK***

Öz

Gümrük idaresi ile yükümlü arasında gümrük vergisi ile ilgili uygulamalardan kaynaklanan anlaşmazlıkların sona erdirilme yollarından biri uzlaşmadır. Uzlaşma başvurulması zorunlu bir yol değildir. Bu çalışmada, gümrük idaresi ve yükümlü için faydalı sonuçlar doğuran uzlaşma kurumunun, getiriliş amaçlarına; hukukî niteliğine; uzlaşma usûlüne ve sonuçlarına yer verilmektedir. Bu kapsamda, genel vergi hukuku anlamında uzlaşmaya ilişkin değerlendirmelerden yararlanılmakta ve gümrük vergilerinde uzlaşmanın esasları ortaya konulmaya çalışılmaktadır.

Anahtar Kelimeler

Uzlaşma, Gümrük vergileri, Anlaşmazlık çözüm yolu

RESOLUTION OF THE DISPUTES RESULTING FROM CUSTOM DUTIES BY CONCILIATION

Abstract

Conciliation is one of the key that provides solution of disputes between custom administration and taxpayers result from customs duties.

* Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı (e-posta: burcuudemirbas@gmail.com) (Makale Gönderim Tarihi: 28.10.2016/Kabul Tarihleri: 01.11.2016-20.12.2016)

** Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı (e-posta: ozgecan.ordu@hotmail.com) (Makale Gönderim Tarihi: 28.10.2016/Kabul Tarihleri: 01.11.2016-20.12.2016)

Conciliation is not a mandatory appeal. In this study, we point the purposes, legal nature, procedure and conclusion of the conciliation that cause useful result for custom administration and taxpayer. Within this framework, we will use assessments about conciliation in general tax law and reveal base of custom duty conciliation.

Keywords

Conciliation, Customs duties, Dispute resolution

GİRİŞ

Gümrük idaresi ile yükümlü¹ arasında gümrük vergisi ile ilgili uygulamalardan kaynaklanan anlaşmazlıkların giderilip vergi alacağının tahsil edilebilmesi için Gümrük Kanunu'nda bazı çözüm yollarına yer verilmektedir. Gümrük vergisinden kaynaklanan anlaşmazlıkların idarî aşamada çözüm yolu olarak uzlaşma ve itiraz yolu kabul edilmektedir. Gümrük kabahatleri açısından ise, Kabahatler Kanunu'nda² yer alan cezalarda indirim müessesesi ve Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında yer alan etkin pişmanlık düzenlemesinin de anlaşmazlıkların idarî aşamada çözüm yollarına dâhil edilmesi mümkündür. Ancak bu yolların gümrük kabahatlerine özgü olmaları sebebiyle gümrük vergisi aslına yönelik anlaşmazlıklar bakımından uygulanabilmesi mümkün değildir.

Gümrük vergisinden kaynaklanan anlaşmazlıkların çözüm yolu olarak uzlaşma, yükümlü açısından zorunlu bir başvuru yolu değildir. Buna karşın itiraz yolu ise, tüketilmesi zorunlu bir başvuru yoludur. Nitekim itiraz yolu tüketilmeksizin, gümrük vergisinden kaynaklanan uyuşmazlıkların yargı yolu ile çözümünün sağlanabilmesi mümkün değildir. Bu nedenle, gümrük yükümlüsü, barışçıl çözüm yollarına başvurup kendisini tatmin eden bir sonuca ulaşmadığı takdirde uyuşmazlığın çözümü için -süre şartına uymak kaydıyla- yargı yoluna başvurabilmektedir.

Bu çalışmada, gümrük vergisi açısından başvurulması yükümlünün ihtiyarına bırakılan ve inceleme konusunu oluşturan uzlaşma kurumu ile ilgili ilk olarak uzlaşmanın getiriliş amaçlarına ve hukukî niteliğine yer verilmektedir. İkinci bölümde gümrük vergilerinde uzlaşma usûlü incelenmektedir. Bu kapsamda gümrük vergilerinde uzlaşabilmek için gerekli şartlar, uzlaşma komisyonunun işleyişi, yükümlünün uzlaşma talebi ile uzlaşma görüşmelerinin nasıl yapıldığı irdelenmektedir. Son olarak ise, gümrük

¹ 4.1.1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda (RG.10.1.1961-10703-10705) kullanılan "mükellef" kavramı yerine, 27.10.1999 tarih ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda (RG. 4.11.1999-23866), "yükümlü" kavramı kullanılmaktadır. Bu bakımdan bu çalışma kapsamında, tarhiyat sonrası uzlaşma bakımından yapılan açıklamalar için "mükellef"; gümrük vergilerinde uzlaşma bakımından yapılan açıklamalar için "yükümlü" kavramı kullanılmaktadır.

² 30.3.2005 tarih ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu (RG.31.3.2005-25772 mük.).

vergilerinde uzlaşmanın maddî ve şeklî hukuk bakımından sonuçları açıklanmaktadır. Gümrük vergilerinde uzlaşma kurumu incelenirken Vergi Usul Kanunu kapsamındaki uzlaşma kurumundan faydalanmak mümkündür. Bu sebeple gümrük vergilerinde uzlaşmayla ilgili açıklama yapılırken, yol gösterici olan Vergi Usul Kanunu kapsamındaki uzlaşmaya ilişkin değerlendirmelerden yeri geldikçe yararlanılmaktadır. Ancak amaç doğrudan iki farklı kanunda düzenlenen uzlaşma kurumunun karşılaştırılması olmayıp, tarhiyat sonrası uzlaşmadan yararlanarak gümrük vergilerinde uzlaşmanın esaslarının ortaya konulmasıdır.

I. GÜMRÜK VERGİLERİNDE UZLAŞMA KURUMU VE UZLAŞMANIN AMAÇLARI

A. Genel Açıklama

Anlaşmazlıkların uyuşmazlık haline getirilmesine gerek kalmadan; -gerek idarenin kendiliğinden, gerekse ilgilinin başvurusu üzerine- çözüme kavuşturulmasına barışçıl yollar ya da vergi sorunlarının idarî aşamada çözüm yolları denilmektedir. Bu yolların barışçıl yollar şeklinde nitelendirilmesinin sebebi; sorunun, teknik anlamda bir yargı mercii önünde niza/ çekişme/uyuşmazlık haline getirilmeksizin ortadan kalkmasını sağlamasıdır. Barışçıl yollar sayesinde idare ile vergi ödevlisi arasındaki sorun bir uyuşmazlık konusu yapılmadan taraflar arasında sona erdirilmektedir³. Gümrük idarelerinin Gümrük Kanunu'na ve kanunun uygulanmasına yönelik ikincil düzenlemelere dayanarak yaptıkları; gümrük rejimlerinin uygulanması, gümrük vergilerinin tahakkuk ettirilerek yükümlüden istenmesi, gümrük mevzuatının öngördüğü çeşitli durumlarda re'sen veya istem üzerine karar alarak ilgililere tebliğ edilmesi, kanunda tanımlanan ve niteliği itibarıyla kabahat sayılan fiilleri işleyenlere idarî para cezası verilmesi gibi işlemler hakkında bu işlemlere muhatap olan kişilerin yerindelik, doğruluk ve hukukîlik bakımından aykırılık iddialarının olması durumunda; artık ortada

³ **Kaneti**, s. 227; **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 170-171; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 729; **Karakoç**, Vergi Anlaşmazlıkları, s. 62; **Karakoç**, Cezalarda İndirim, s. 3639 vd. Ayrıca gümrük vergilerinden kaynaklanan uyuşmazlıkların çözüm yolu olarak (düzeltme ve) itiraz yolunun barışçıl yollar olarak nitelendirilmesi hakkında bkz. **Tuncer**, Uyuşmazlıklar, (www.yaklasim.com), E.T. 17.10.2016).

çözüme kavuşturulması gereken bir gümrük anlaşmazlığının ya da uyuşmazlığının varlığından bahsedilmektedir⁴.

Gümrük Kanunu'nu hem maddî anlamda gümrük vergilerini (yani gümrük vergisinin konusunu, yöneldiği kişinin hak ve ödevlerini, vergi idaresinin yükümlü ve/ya sorumlu karşısındaki yetkilerini belirleme yönelik düzenlemeleri) hem de şekle ve usûle ilişkin düzenlemeleri içermekle birlikte⁵, Vergi Usul Kanunu, kural olarak sadece şekle ve usûle ilişkin hükümleri içeren bir kanundur. Bu sebeple diğer vergi türlerinde olduğu gibi (gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi gibi) şekle ve usûle ilişkin konularda gümrük vergilerine Vergi Usul Kanunu hükümleri değil, Gümrük Kanunu'nun hükümleri uygulanmaktadır (VUK m. 2)⁶. Vergi Usul Kanunu'nda yer alan uzlaşma düzenlemelerini gümrük vergileri için uygulamak ise, bu nedenle mümkün olmamaktadır.

Yakın bir tarihe kadar gümrük vergileri için uzlaşma uygulaması bulunmamakla birlikte, uzlaşma kurumu, 6111 sayılı Kanun'un⁷ ile yapılan değişiklik ile Gümrük Kanunu'nun 244'üncü maddesinde yerini almıştır⁸. Gümrük vergileri açısından yeni bir uygulama olan uzlaşma kurumu ile ilgili

⁴ Kılıç, s. 330, 331.

⁵ Gümrük Kanunu'nun yalnızca bir vergi kanunu olmadığı; esas itibarıyla idarî nitelikli bir kanun olduğu; idarî bir kanun olarak da hem bir maddî kanun hem de bir usul kanunu niteliği taşıdığı; vergiye ilişkin hükümlerin olmasının bu niteliğini değiştirmedeği hakkında bkz. Dş. 7. D. 22.11.2007 gün ve E. 2007/5552; K. 2007/4826 sayılı kararı (www.kazanci.com.tr E.T. 17.10.2016).

⁶ Vergi Usul Kanunu'nun 2'nci maddesinde gümrük vergilerine itiraz yolunu düzenleyen 242'nci maddesine işaret edilmektedir. *"Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu Kanuna tabi değildir. Bu vergi ve resimlerle ilgili olarak 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun 242 nci maddesi hükümleri uygulanır"*(VUK m. 2).

⁷ 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, (RG. 25.02.2011-27857 mük.).

⁸ Gümrük Kanunu'nun ilk halinde gümrük cezalarında indirim düzenlemesine yer veren 244'üncü maddenin içeriği 5911 Sayılı Gümrük Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (RG. 07.07.2009-27281) ile yürürlükten kaldırılmıştır. Boş kalan madde numarası ise gümrük vergileri açısından uzlaşma yolunu açan düzenleme ile doldurulmuştur.

başvuruların usûl ve esasları ise, Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nde⁹ düzenlenmiştir. Gümrük vergilerindeki uzlaşma, Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1-9'uncu maddelerinde düzenlenen "*tarhiyat sonrası uzlaşma*" kurumu ile benzerlik göstermektedir¹⁰. Aralarındaki benzerlik nedeniyle uzlaşma ile ilgili kurum ve kavramların açıklanmasında Vergi Usul Kanunu anlamında tarhiyat sonrası uzlaşma ile ilgili nitelendirmelerden yararlanılması mümkündür¹¹.

Gümrük vergisi borcu özünde bir alacak-borç ilişkisi olması sebebiyle bu ilişkide çeşitli süreçlerde gümrük idaresi ile vergi yükümlüsü arasında anlaşmazlık çıkabilmektedir. Gümrük idaresi ile yükümlünün, gümrük vergisiyle ilgili bir anlaşmazlığı bir araya gelerek çözmeleri durumunda, anlaşmazlık, uyuşmazlık haline gelmeden sona erdirilmektedir. Anlaşmazlığı eğer taraflar kendi aralarında çözemezlerse, bu durumda, sorun uyuşmazlık haline dönüşecek ve taraflar idarî yargı organları önünde uyuşmazlığı çözmeye çalışacaklardır. Bu anlamda uzlaşma, gümrük idaresi ile yükümlüler arasında ortaya çıkan anlaşmazlıkların, yargı yoluna başvurup uyuşmazlık boyutuna getirilmeden çözülmesini hedefleyen, kısa sürede idarî aşamada ortadan kaldırılmasına yönelik barışçıl bir çözüm yoludur¹². Gümrük vergileri açısın-

⁹ Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği (*Gümrük ve Ticaret Bakanlığı*); (RG. 27.08.2011-28038).

¹⁰ Tarhiyat sonrası uzlaşma ile ilgili açıklamalar hakkında bkz. **Candan**, Uzlaşma, s. 265 vd.; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 741 vd.; **Karakoç**, Vergi Anlaşmazlıkları, s. 72 vd.; Ayrıca Avrupa Birliği ve Alman uygulaması açısından da gümrük vergisinin idare tarafından tahakkuk ettirilmesi usûlünün uzlaşma yönteminin uygulanmasına uygun düştüğü yönünde açıklamalar için bkz. **Seer**, s. 841; Gümrük Kanunu'nda düzenlenen uzlaşma ile Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen uzlaşmanın benzerlikleri ve karşılaştırılması için bkz. **Uzun**, s. 138; **Coşkun Karadağ/ Organ**, s. 381 vd.

¹¹ Vergi Usul Kanunu'nda uzlaşma tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma şeklinde düzenlenmekle birlikte, Gümrük vergilerinde tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma ayrımı söz konusu değildir. Çünkü gümrük vergileri eşya üzerinden alınan tahakkuku ve tahsilâtı aynı anda gerçekleşen bir vergidir. Aynı yönde açıklamalar için ayrıca bkz. **Saygılıoğlu**, (www.yaklasim.com), E.T. 13.10.2016; **Taş**, (www.yaklasim.com), E.T. 13.10.2016).

¹² Genel olarak uzlaşmaya ilişkin tanımlar için bkz. **Kaneti**, s. 227; **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 170; **Aliefendioğlu**, Uzlaşma, s. 3; **Kumrulu**, s. 17; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 729-730; **Karakoç**, Vergi Anlaşmazlıkları, s. 61-62; **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, s. 254;

dan uzlaşma ise, gümrük vergisi yükümlüsünün uzlaşma yönünde belirttiği serbest iradesine dayanılarak, yükümlü ve gümrük idaresinin gümrük vergilerinin ve buna bağlı olarak kesilen gümrük cezalarının anlaşmaları tutar üzerinden ödenmesini kabul etmeleridir¹³.

B. Gümrük Vergileri Açısından Uzlaşmanın Getiriliş Amaçları

Vergi anlaşmazlıklarının sayısının artışı ve idarî aşamada çözülmesinin olumlu yanları dikkate alınarak, birçok ülke vergi anlaşmazlıklarını çözmek için alternatif anlaşmazlık çözüm yollarını kullanmaya yönelmektedir¹⁴. Nitekim ülkelerin vergi anlaşmazlıklarını yargı yoluna gitmeden çözmek konusunda bir zihniyet değişikliğine gittikleri gözlemlenmektedir. Bu kapsamda, genel olarak, vergi idareleri mükellef ile ortaya çıkan bir anlaşmazlıkta ilk olarak bir araya gelerek müzakere görüşmeleri yapmakta; bu şekilde anlaşmazlığın çözülememesi durumunda ise, yargı yoluna başvurulmadan önce üçüncü bir kişinin yardımıyla sorunu çözmeye çalışmaktadır. Amerika Birleşik Devletleri, Avustralya, İngiltere ve Hollanda'da vergi anlaşmazlıklarının barışçıl şekilde çözümlenebilmesi için en çok başvurulan yöntem arabuluculuktur¹⁵. Söz konusu ülkelerin uygulamaları genellikle

Candan, Uzlaşma, s. 260; Güneş, s. 202; Öz, s. 140; Bayraklı, s. 71; Erdem, s. 396; Küçükkaya/Sarısu Kanmaz, s. 287; Küçükkaya, s. 124; Gerçek, s. 122; Uzun, s. 137; Coşkun Karadağ/Organ, s. 373; Organ, s. 163; Ercan, Kabahatler, s. 236; Yılmaz, s. 322; Çetinkaya, s. 3; Tunç, s. 13. Ayrıca gümrük vergileri kapsamında Alman Hukuku açısından uzlaşma için bkz.; Seer, s. 840.

¹³ Genel vergi hukuku açısından uzlaşma hakkında aynı yönde yapılan açıklamalar için bkz. Aliefendioğlu, Uzlaşma, s. 3; Güneş, s. 202; Küçükkaya, s. 124.

¹⁴ Taraflar arasındaki anlaşmazlıkların alternatif anlaşmazlık çözüm yollarıyla çözümlenmesi birçok alanda olduğu gibi vergi alanında da kullanılması hakkında bkz. Ellis, s. 18.

¹⁵ Söz konusu ülkelerin vergi idareleri kendi sitelerinde bu yolun nasıl işletileceğine ilişkin açıklamalara yer vererek vergi yükümlülerini barışçıl çözüm yollarını kullanmaya yönlendirmektedir. Amerika Birleşik Devletleri için bkz. <http://www.irs.gov/>, İngiltere için bkz. <https://www.gov.uk/guidance/tax-disputes-alternative-dispute-resolution-adr>, E.T. 17.10.2016; Avustralya için bkz. <https://www.ato.gov.au/About-ATO/About-us/In-detail/Key-documents/ATO-plain-English-guide-to-alternative-dispute-resolution/>, E.T. 17.10.2016; Hollanda için bkz. http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/prive/contact/niet_met_ons_eens/mediation/, E.T. 17.10.2016.

kurum içi (yani vergi idaresi bünyesinde çalışan) arabulucu kullanmaya yöneliktir. Vergi mükellefi, herhangi bir masraf yapmadan arabuluculuk yoluna başvurabilecek ve bu süreç sonunda anlaşabildikleri durumda çok fazla zaman harcamadan anlaşmazlıklarını çözecektir. Bu durum, vergi idaresi ile mükellef arasındaki iletişimin sürmesine ve birbirlerine güvenebilmelerine zemin hazırlamaktadır. Ancak bu süreçte dikkat edilmesi gereken nokta, kurum içi arabulucunun, daha önce anlaşmazlığın herhangi bir aşamasına katılmamış olması ve denetim yapan birimin dışında, mümkünse farklı bir bölgeden arabulucunun atanmasıdır. Arabulucunun, idarenin tarafı olarak algılanmaması önemlidir. Nitekim, vergi idaresindeki teşkilatlanmanın içerisinde çalışan arabulucunun bağımsız ve tarafsız olması, vergi mükellefi açısından da öyle algılanması kurumun iyi işlemesi için son derece önemlidir.

Vergi hukuku alanında da vergi anlaşmazlıklarının idarî aşamada çözüm yolu olan uzlaşma Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergiler için 1963 yılından beri uygulanmaktadır. Kamu alacağını eksik ama hızlı tahsilâtına sebep olması, yargı ekonomisine, hukukî güvenlik ve barışın sağlanmasına katkılarının olması, bu kuruma ve uygulamasına yapılan ciddi eleştirilere rağmen, uzlaşmanın bu kadar uzun süre uygulamada kalması sonucunu doğurmuştur¹⁶.

¹⁶ Bkz. **Başaran Yavaşlar**, s. 331; **Üstün**, s. 130; **Gerçek**, s. 132; **Coşkun Karadağ/Örgan**, s. 382. Uzlaşma kurumu özellikle bazı temel ilkelere aykırılığı sebebiyle ciddi eleştiriler almaktadır. Yapılan eleştiriler için bkz. **Aliefendioğlu**, s. 5; **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 171; **Candan**, Uzlaşma, s. 261; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 730, 731; **Karakoç**, Vergi Anlaşmazlıkları, s. 62-63; **Saban**, s. 568; **Öz**, s.141; **Uzun**, s. 139; **Serim**, s. 101-102; **Gerçek**, s. 132; **Çetinkaya**, s. 23; **Başaran Yavaşlar**, s. 331-332; **Coşkun Karadağ/Örgan**, s. 394; **Küçükaya/Sarısu Kanmaz**, s. 290-291; **Örgan**, s. 171 vd.; **Ercan**, Kabahatler, s. 237; **Yılmaz**, s. 336 vd.; **Çelik**, s. 529 vd.; **Tunç**, s. 69 vd. Uzlaşmanın vergisini zamanında tam olarak bildiren ve ödeyen yükümlüyle, zamanında vergiyi tam olarak bildir(e)meyen ve ödemeyen yükümlü arasında ödemeyerek bir inceleme sonucunda ek tarhiyat yapılan yükümlü arasında rekabet eşitliğini bozduğu belirtilmektedir. Aynı durumda olan iki yükümlünün birinin uzlaşma yoluna giderek daha az vergi ödemesi veya ikisinin de uzlaşmaya başvurup birisinin uzlaşmaması durumunda vergi adaleti ilkesinden uzaklaşıldığı belirtilmektedir. Ancak uzlaşmaya başvuru yükümlüler ve/ya ceza muhatapları için zorunlu bir yol değildir. Bu sebeple bir yükümlü uzlaşmaya başvuru yolunu seçebilecekken, diğer yükümlü de dava açarak buna ilişkin

riskleri göze alıp dava sonucunu bekleyebilir. Nitekim dava açan yükümlü için davayı kazanması durumunda daha avantajlı bir durum oluşabilir. İki yükümlünün de uzlaşmaya başvurması ve her bakımdan aynı özelliği taşımaları durumunda idare genel olarak aynı oranda bir indirim uygulama yoluna gitmektedir. Bir yükümlünün bu miktarı kabul etmesi, diğerinin ise kabul etmemesi ise iradi bir durum olup, dava riskini göze alıp almamakla ilgilidir. Her durumda aynı olan iki yükümlüye gerekçe sunmaksızın farklı oranlar uygulanmak istenmesi ise eşitlik ilkesini zedelemektedir. Bu durumun altında hukukî veya uygulamaya yönelik ilkelerin değil de başka sebeplerin bulunması ise idarenin işleyişindeki bozuluktan kaynaklanmaktadır. Hukuk dışı yollarla yükümlüler arasında böyle bir ayrımın yapılması uzlaşma kurumunun ortadan kaldırılmasıyla düzelecek nitelikte değildir. Böyle bir durumda idarenin kendi iç işleyişinin gözden geçirmesinin ve iç denetimin arttırmasının daha yararlı olacağı düşünülmektedir. Uzlaşmaya yapılan diğer bir eleştiri ise, uzlaşmanın vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık taşıdığı noktasındadır. Anayasa'nın 73'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında da vergilerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı düzenlenmiştir. Böylelikle temel hak ve özgürlüklere, mali yükümlülükler koymak yoluyla yürütmenin keyfi şekilde müdahalesi yasaklanmıştır. Kanunilik ilkesiyle idarenin keyfi, takdiri ve sınırsız ölçülere göre hareket etmemesi amaçlanmaktadır. Bununla birlikte Vergi Usul Kanunu'nda uzlaşma kurumuna yer verilmesi sınırlı olarak irade serbestliğine ve idareyle mükellef arasında sözleşmesel bir ilişki kurmasına imkân vermektedir. Kanuna dayanarak tarh ettirilen bir verginin vergi idaresinin takdiriyle bir kısmının veya tamamının alınmaması vergilerin kanuniliği ilkesi karşısında uzlaşmanın en sorunlu tarafını oluşturmaktadır. Uzlaşma ile idare takdir olarak vergi kabahati oluşturan bir fiilden dolayı kesilecek cezanın tamamından veya bir kısmından vazgeçmektedir. Uzlaşma ile kanunî sınırlar içinde kişiler lehine bir düzenleme getirdiğinden, kişiler bakımından kanunilik ilkesi zedelenmemektedir. Uzlaşma yalnızca devlet yönünden vergilerin kanuniliği ilkesini zedelemekte, kişinin sosyal ve ekonomik durumu, güvenliği ve özgürlüğü zarar görmemektedir. Ayrıca suç ve cezaların kanuniliği ilkesi uyarınca, uygulanacak cezanın da kanunlarla yasama organınca belirlenmesi gerekmektedir. Suç ve ceza ancak anayasal ilkeler çerçevesinde ancak kanunla yetkili organlar tarafından kaldırılabilir. Kanunlarla belirlenen bir cezanın bulunması durumunda idarenin kanunla belirlenen cezadan farklı bir ceza uygulama ihtimali bulunmamaktadır. Bu sebeple de vergi kabahati olan bir eyleme uygulanacak cezanın uzlaşma konusu edilerek farklılaştırılması Anayasa'ya aykırı olarak değerlendirilmektedir. Vergi cezalarının uzlaşma kapsamında kalmasının ancak idare ile muhatabı arasında yargı yolundan önce hukukî denetim açısından mümkün olabileceği savunulmaktadır. Bunun mümkün olmaması durumunda ise vergi cezalarının uzlaşma kapsamından çıkarılarak, uzlaşma kapsamında yükümlü tarafından ziyaa uğratılan verginin tesbiti kapsamında kesilecek vergi ziyai cezasının da uzlaşma sonucu düzeltilmesi gerektiği konusunda bkz. **Erdem**, Çözüm, s. 390-392. Tüm bu eleştirilere rağmen Anayasa'ya uygunluğu tartışmalı olan uzlaşma kurumu, pratikliği ve anlaşmazlığı

Gümrük vergileri için ise, uzlaşma düzenlenmesinin yapılmasına iten sebeplerden birinin Gümrük Müsteşarlığı'nın taraf olduğu adlî ve idarî dava sayısının fazlalığı ve giderek artan uyuşmazlık sayısı olduğu belirtilmektedir¹⁷. Tarhiyat sonrası uzlaşma kurumunun düzenlenmesinin gerekçesinde ise *“uzlaşmaya ilişkin düzenlemelerin getiriliş amacı; vergi ihtilaflarının süratle halli ve böylece mükelleflerin tereddütlerinin bir an evvel giderilerek huzura kavuşmalarının temini, âmme alacağının vaktinde Hazineye intikâli ve nihayet itiraz ve temyiz mercilerinin işlerini tahfif ederek ihtilâflar üzerine daha titizlikle eğilebilmelerine imkân sağlanması maksadiyle kanuna uzlaşma müessesesi ithâl olunmuştur. Böylece, mükellefle idare arasında vergi yönünden zuhur edecek ihtilâfların yine kendi aralarında görüşülerek halli yolu açılmış bulunmaktadır”* ifadelerine yer verilmiştir¹⁸. Bu gerekçelerin gümrük vergilerinde uzlaşmanın düzenlenmesi bakımından da geçerli olduğu düşünülmektedir. Nitekim benzer ifadelere gümrük vergisinde uzlaşma kurumunu düzenleyen madde gerekçesinde de yer verilerek, bu ifadelere ek olarak uzlaşma kurumunun Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzenlemeye benzer şekilde Gümrük Kanunu'na alınması, bu sayede diğer vergilerde olduğu gibi gümrük idaresince alınan vergiler için de uzlaşma imkânından yararlanmasının amaçlandığı belirtilmiştir¹⁹.

Yükümlü ile gümrük idaresi arasında gümrük hukuku uygulamalarından kaynaklı problemler uyuşmazlık haline getirilerek mahkemelerce çözüme kavuşturulabilmektedir. Nitekim hak arama hürriyeti (Any. m. 36) gereğince herkes, devletin yargı organlarına başvurarak lehine hüküm verilmesini isteyebilir. Ancak yükümlü, yargı yolundan netice alıncaya kadar zaman, emek ve maddî kayba uğramakta; idare de alacağını geç tahsil etme veya hiç tahsil edememe durumuyla karşı karşıya kalmaktadır²⁰. Yargılama

azaltmadaki başarısı bakımından faydalı bir kurum olarak değerlendirilmesi hakkında bkz. **Aliefendioğlu**, s. 5; **Güneş**, s. 207; Uzlaşma kurumunun kaldırılması ve indirimin yeniden düzenlenmesi gerektiği yönünde bkz. **Çetinkaya**, s. 27-28.

¹⁷ **Coşkun Karadağ/Organ**, s. 382.

¹⁸ Gerekçenin yer aldığı TBMM tutanakları hakkında bkz. **Erdem**, Çözüm, s. 378.

¹⁹ Gerekçenin yer aldığı TBMM tutanakları hakkında bkz. **Erdem**, Çözüm, s. 429-430.

²⁰ Genel vergi hukuku açısından yapılan tesbitler için bkz. **Karakoç**, Vergi Anlaşmazlıkları, s. 35 vd.; Vergi anlaşmazlıklarının idarî aşamada çözüm yollarına ilişkin bkz.

aşamasında masraf ve faizlerin eklenmesi ile vergi borcunun ödenmesi daha da zorlaşabilmektedir. Yükümlünün, yargı yoluna başvurmadan, vergi borcunu kısmen ödemesi, vergi mahkemelerinin iş yükünün azalmasını sağlamaktadır. Uzlaşmanın gümrük vergileri için uygulanmaya başladığı tarih olan 2011 yılından 30 Haziran 2014 yılına kadar 11072 anlaşmazlık için uzlaşma yoluna başvurulmuş, 9465’inde uzlaşılarak, % 86 bir başarı sağlanmıştır²¹. Uzlaşma ile idare, uzlaşma kapsamına giren alacağının bir kısmından vazgeçmesi karşılığında hemen tahsil imkânına kavuşmaktaki; uzun yargı süreci nedeniyle doğacak sıkıntıları ve iş yükünü önlemektedir²². Nitekim bir kamu geliri olması itibarıyla, kamu harcamalarının kaynağını oluşturan gümrük vergilerinin mümkün olduğu kadar eksiksiz şekilde bir an önce hazineye intikali önem taşımaktadır²³. Bu sebeplerle, gümrük idaresiyle yükümlü arasında çıkan anlaşmazlıkların iki tarafı da memnun edecek bir orta yolla çözüme kavuşturulması çoğu kez tercih edilebilmektedir.

Genel olarak bir anlaşmazlığın idarî aşamada çözümlenmesi durumunda vergi idaresi ile mükellefin iletişimi olumlu anlamda devam etmekte; bu durum da vergi uyumunun kolaylaşmasına hizmet etmektedir. Tüm bu yönleriyle gümrük vergisinde uzlaşma, idarî işlemlere yükümlünün de katılımını sağlayan, vergilendirmede adalet ve eşitliği temin etmeye yarayan, idareyi ve yükümlüyü uzun süren yargı uyuşmazlıkları ile yormayan bir araç

Öncel/Kumrulu/Çağan, s.169 vd.; **Bilici**, s. 153 vd.; **Saban**, s. 567 vd.; **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, s. 253 vd.

²¹ Gümrükler Genel Müdürlüğü Uzlaşma İstatistik Sonuçları için bkz. <http://ggm.gtb.gov.tr/data/51efc1e7487c8e2134631c57/UZLA%C5%9EMA%2030-6-2015%20istatistik.pdf>, E.T. 4.10.2016.

²² Uzlaşmanın amacı ve sağlayacağı yararlar hakkında benzer açıklamalar için bkz. **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 170; **Candan**, Uzlaşma, s. 260; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 730; **Karakoç**, Vergi Anlaşmazlıkları, s. 62; **Karakoç**, Cezalarda İndirim, s. 3643, 3644; **Bayraklı**, s. 71-72; **Erdem**, Çözüm, s. 387 vd.; **Uzun**, s. 137; **Yağan**, s. 105, 108; **Selen**, s. 226; **Kılıç**, s. 353; **Serim**, s. 100-101; **Gerçek**, s. 123; **Üstün**, s. 130; **Coşkun Karadağ/Organ**, s. 382-388; **Küçükaya/Sarıs Kanmaz**, s. 287; **Ercan**, Kabahatler, s. 236; **Yılmaz**, s. 326; **Tunç**, s. 15 vd.

²³ 2012 yılında gümrük uzlaşması ile toplam alacağın %28.08’i tahsil edildiği yönünde bkz. **Coşkun Karadağ/Organ**, s. 383.

olduğu düşünülmektedir²⁴. Ayrıca, anlaşmazlıkların büyük bir kısmının uzlaşma ile çözüme kavuşturulması hâlinde, vergi ödevlileri ile vergi idaresinin harcama yapmasına gerek kalmadan, tarafların faaliyetleri aksamadan vergi alınması sağlandığından vergilerin verimliliği de artmaktadır. Bu yolla, klâsik vergilendirme ilkelerinden iktisadîlik ilkesine de uygun davranılmış olmaktadır²⁵. Uzlaşma komisyonuna bu süreçte geniş yetkiler verilerek, her ne kadar uzlaşılacak tutarla ilgili bir sınırlama getirilmiyor olsa da takdir yetkisi kullanılarak verilen kararın gerekçesinin ortaya konulması ve uzlaşma tutarının belirlenmesinde geçerli bir nedene dayanılması uzlaşma kurumunun amacıyla uyumlu ve orantılı bir sonuç doğuracaktır²⁶. Aynı hususların gümrük vergilerinde başvurulacak uzlaşma açısından da göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

²⁴ Benzer yönde bkz. **Karakoç**, Cezalarda İndirim, s. 3641. Bu yöndeki ve uzlaşmanın yükümlülere yargı yollarına başvurulmaması karşısında idare tarafından verilen bir taviz olarak yahut vergi pazarlığı olarak görülmemesi gerektiği görüşleri hakkında bkz. **Yağan**, s. 111. Uzlaşmadan beklenen yararın sağlanmasının vergi idaresinin yapacağı fedakârlığa bağlı olduğu noktasında bkz. **Aliefendioğlu**, s. 14; **Üstün**, s. 131. Uzlaşmanın vergi anlaşmazlıklarının idarî aşamada vergi ilişkisinin taraflarının görüş, savunma ve itirazlarının değerlendirmeye alınarak yapılan işlemlerin hukuka uygunluğunun denetlendiği, hızlı, etkin ve esnek bir denetim yolu olduğu yaklaşımı için bkz. **Erdem**, Çözüm, s. 393-394. Bu görüşe benzer yönde bkz. **Başaran Yavaşlar**, s. 318.

²⁵ Ayrıca bkz. **Karakoç**, Cezalarda İndirim, s. 3641.

²⁶ **Gerçek**, s. 133. Nitekim tarhiyat sonrası uzlaşmaya yönelik Uzlaşma Yönetmeliği'nin 5'inci maddesinin ikinci fıkrasında uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim ve harç miktarlarının genel tebliğlerle belirleneceği düzenlenmiştir. 2008 yılında Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanan faaliyet raporunda Vergi Usul Kanunu kapsamında uygulanan tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmaya ilişkin rakamsal verilere yer verilmiştir. Bu yıla ilişkin olarak yapılan çalışmada vergi cezaları bakımından ciddi indirimler yapılarak vergi ceza sisteminin uygulanamaz hale geldiği belirtilmektedir. Ayrıca uzlaşılacak vergilerde vergi aslının ortalama sadece dörtte birinin alınması sebebiyle vergi aslı bakımından da kabul edilemez sonuçları olduğu belirtilmektedir. Bkz. **Erdem**, Rakam, s. 134-135. Uzlaşma kurumunun yasal bir af müessesine dönüştüğü konusunda bkz. **Organ**, s. 169. 2015 yılı uzlaşma sonuçlarında da özellikle vergi cezalarının büyük bir kısmından vazgeçildiği görülmektedir. Bkz. Gelir İdaresi Başkanlığı 2015 Yılı Faaliyet Raporu, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2015/2015_faaliyet_raporu.pdf, E.T. 17.10.2016.

Uzlaşma kurumundan beklenen yararın sağlanabilmesi için ise, mevzuatta yer almayan, fakat uzlaşma komisyonlarının dikkate alması gereken bazı hususlardan bahsedilmektedir. Buna göre yükümlünün tahakkuk eden vergi ve para cezası kesilmesini gerektiren fiilindeki kusurunun derecesi; daha önce gümrük idaresi karşısında benzer konularda cezalı konuma düşüp düşmediği; gümrük idaresinin kusurlu olup olmadığı; uzlaşma sağlanmasının, yargı yoluna başvurulmasına kıyasla sağlayacağı avantajlar göz önünde tutulmalıdır²⁷. Ayrıca, para cezaları bakımından söz konusu olan peşin ödeme indiriminin göz önünde bulundurulması ve ancak uzlaşılırken para cezalarının caydırıcılık etkisinin de ortadan kaldırılmasına sebebiyet verilmemesi gerekmektedir. Uzlaşma kurumuna duyulan güvenin pekiştirilmesi için de Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlükleri bünyesinde kurulan uzlaşma komisyonları arasında ve merkezî uzlaşma komisyonu ile uyumlu çalışmasının sağlanması; benzer durumlardaki kamu alacaklarından benzer miktar ve oranlarda feragat edilmesinin sağlanmasının önemli olduğu da belirtilmektedir²⁸. Ayrıca uzlaşma kurumu hakkında yükümlü çoğu zaman bilgi sahibi değildir. Bu sebeple gerek il ve ilçelerde kurulacak irtibat büroları aracılığıyla gerek bu konuda yükümlülere aydınlatacak toplantılar düzenleyerek, gerekse de hazırlanacak bilgilendirme kitapçıklarıyla yükümlü bilgilendirilmeli ve bu yola başvurmak özendirilmelidir²⁹.

C. Gümrük Vergilerinde Uzlaşmanın Hukukî Niteliği

Uzlaşma kurumunun düzenleniş amaçları, bir önceki başlıkta da bahsedildiği üzere, gümrük vergileri ve diğer vergiler için aynıdır. Temelde aynı olan kurum, sadece düzenlendiği kanunlar ve buna bağlı olarak da uygulandığı vergiler bakımından farklılık göstermektedir. Bu sebeple gümrük vergilerinde uzlaşmanın hukukî niteliğine ilişkin açıklamalarda bulunurken genel vergi hukuku anlamındaki uzlaşmanın hukukî niteliği hakkındaki tartışmalardan faydalanılabilir.

²⁷ Kılıç, s. 366, 367; Serim, s. 102-103. Ayrıca uzlaşmanın yargıya alternatif olması ile ilgili açıklamalar için bkz. Coşkun Karadağ/ Organ, s. 386 vd.

²⁸ Kılıç, s. 367; ayrıca bkz. Yağan, s. 110.

²⁹ Serim, s. 104. Aynı yönde bkz. Aliefendioğlu, s. 15.

Uzlaşma kurumunun hukukî niteliği konusunda idarî işlem, idarî sözleşme, sulh sözleşmesi veya kendine özgü koşulları olan bir sözleşme olduğu yönünde farklı görüşler mevcuttur³⁰.

İdarî işlemlerin özelliklerinden hareketle, uzlaşma için yapılan başvuru ve idarenin uzlaşmaya yönelik verdiği cevabı, vergi ödevlisi kabul etmek zorunda olmadığından, yani idarenin verdiği karar icraîlik özelliği taşımadığından, uzlaşma kurumunun, bir bütün olarak, bir idarî işlem olduğundan bahsetmek mümkün değildir. Uzlaşmanın temin edilmesi sonunda imzalanan uzlaşma tutanağı, bir sözleşme olması dolayısıyla mükellefin kabulüne bağlı olmakla birlikte, mükellefle idare eşit konumda olmadığından idarenin özel hukuk sözleşmesi olarak da nitelendirilemez.

Uzlaşmanın bir idarî sözleşme olduğundan bahsetmek de zordur³¹. Nitekim uzlaşma sözleşmesi bakımından bir taraf idare olmakla birlikte, vergi idaresi ile uzlaşan vergi ödevlisinin, bir kamu hizmetinin yürütülmesi işinin üstlenilmesi veya kamu hizmetinin yürütülmesine katılma gibi bir görevi bulunmamaktadır³². Burada vergi ödevlisi kamu hizmetinin yürütülmesine katılmamakta veya kamu hizmetinin yürütülmesini üstlenmemekte, sadece vergi ödevlisinin ödediği vergi veya ceza kamu hizmetlerinin ifasında kullanılmaktadır. İdarî sözleşmelerde, idareye tanınan bazı ayrıcalıklar ve verilen üstün yetkiler, uzlaşmaya taraf olan vergi idaresine veya uzlaşma komisyonlarına tanınmamakta, idare tek yanlı iradesi ile sözleşme ilişkisini etkileyememektedir (tek yanlı değiştirme, tek yanlı fesih, denetleme ve ceza verme gibi)³³. Uzlaşma görüşmelerinde vergi idaresi, mükellefi veya ceza muhatabını uzlaşmaya varma konusunda zorlayamayacağı gibi tarafların uzlaşmaya varmaları durumunda da uzlaşmadan tek taraflı olarak vazgeçmeleri, uzlaşma tutanağında tesbit edilen hususları değiştirmeleri veya

³⁰ Bu görüşlere ilişkin açıklamalar için bkz. **Kumrulu**, s. 17; **Gerçek**, s. 124-125; **Erdem**, Çözüm, s. 395 vd.; **Başaran Yavaşlar**, s. 313; **Küçükkaya**, s. 125 vd.; **Yılmaz**, s. 326 vd.; **Çelik**, s. 522 vd.; **Tunç**, s. 17 vd.

³¹ Uzlaşmanın bir tür idarî sözleşme olduğu konusunda bkz. **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 171; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 731; **Karakoç**, Vergi Anlaşmazlıkları, s. 63; **Çelik**, s. 528.

³² **Küçükkaya**, s. 126; **Başaran Yavaşlar**, s. 314; **Yılmaz**, s. 331.

³³ **Küçükkaya**, s. 127. Ayrıca bkz. **Güneş**, s. 203; **Yılmaz**, s. 331.

tutanağın iptalini sağlamaları mümkün değildir³⁴. Uzlaşma tutanağı bu özellikleri sebebiyle kesin bir nitelik taşımaktadır. Uzlaşma şartları da fesih gibi bir sebeple ortadan kaldırılamayacağından uzlaşma tutanağı idarî bir sözleşme niteliği taşımamaktadır.

Sulh sözleşmesi ile uzlaşma kurumunu karşılaştırmak gerekirse, tarafların karşılıklı bir fedakârlıkta bulunması, taraflar arasında daha önceden var olan bir hukukî ilişki sebebiyle anlaşmazlık çıkması ve tarafların dava açılmasını veya açılan davayı önleme amacını taşımaları sebebiyle birbirlerine benzediklerini söyleyebilmek mümkündür. Buna karşın, sulh sözleşmesinin gerçekleştirilebilmesi için herhangi bir süre sınırı bulunmazken, (tarhiyat öncesi ya da sonrası) uzlaşmaya ancak belirli zamanlarda başvurulabilmektedir³⁵. Bir alacağın icra yoluyla tamamen tahsil edilmesinin şüpheli olduğu durumlarda sulh sözleşmesi yapılabileceği, vergi hukukunda ise, tahakkuk etmiş veya kesinleşmiş bir vergi ve/ya ceza için uzlaşmaya varılabileceği belirtilmektedir³⁶. Sulh sözleşmesine karşı dava açabilmek Türk Borçlar Kanunu'nda³⁷ düzenlenen bazı durumlar için söz konusu olabilecekken (muvazaa, butlan, gabin, hata, hile ve ikrah halleri), hata hali dışında uzlaşma tutanakları kesin olduğundan, uzlaşmaya varıldığı andan itibaren dava açabilmek mümkün değildir. Bu itibarla, uzlaşmayı sulh sözleşmesi olarak da değerlendirmek mümkün değildir.

³⁴ Küçükkaya, s. 127.

³⁵ Küçükkaya, s. 130. Uzlaşmanın sulh sözleşmesine benzediği yönünde bkz. Candan, Uzlaşma s. 260.

³⁶ Küçükkaya, s. 130. Ancak vergi hukukunda da uzlaşmaya vergi incelemesi bitinceye kadar veya vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğinden itibaren başvurulabileceği göz önünde tutulursa tarhiyat öncesi uzlaşma için tahakkuk etmemiş; tarhiyat sonrası uzlaşma için ise henüz kesinleşmemiş vergi borcu için başvurulacaktır. Tahsil aşamasında olan bir vergi ve/ya ceza için ise, uzlaşmaya başvurması mümkün değildir (VUK Ek m. 1-7). Bu kapsamda uzlaşma komisyonunun, vergi ve/ya cezaya ilişkin indirebileceği oranı belirlerken yargılama sonunda tahsil edebileceği miktarı göz önünde bulundurarak bir indirim oranı takdir edebileceği düşünülmektedir.

³⁷ 11.1.2011 tarih ve 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu, (RG. 4.2.2011-27836).

Uzlaşmanın, kendine özgü koşulları olan bir sözleşme olduğunu savunanlar da bulunmaktadır³⁸. İdarî işlem, idarî sözleşme veya idarenin özel hukuk sözleşmesi olarak nitelendirilemeyecek olan uzlaşma, mahkeme dışı sulhe benzemekle birlikte ondan farklı yönlerinin bulunduğu da ortaya konulmuştur. Tüm bu açıklamalar birlikte değerlendirildiğinde, gümrük vergileri açısından uzlaşmanın ve uzlaşmayı belgeleyen tutanağın, bir mutabakat metni olduğu; gümrük idaresi ile yükümlü arasında kendine özgü (sui generis) koşulları olan ve mahkeme dışı sulh sözleşmesine benzeyen bir sözleşme olduğu düşünülmektedir. Bu suretle uzlaşma, anlaşmazlıkları sona erdirmeye işlevini yerine getirebilmektedir.

II. GÜMRÜK VERGİLERİNDE UZLAŞMA USÛLÜ

A. Genel Açıklama

Gümrük vergilerinde uzlaşma Gümrük Kanunu'nun 244'üncü maddesinde düzenlenmekle birlikte maddenin üçüncü fıkrasına göre gümrük uzlaşma komisyonlarının kurulması, çalışması ile bu madde kapsamında yapılacak başvurulara ilişkin usûl ve esaslar yönetmelikle düzenlenir. Bu kapsamda uzlaşmanın temelleri Kanun'un 244'üncü maddesinde yer almakla birlikte, uzlaşmanın uygulanmasına ilişkin ayrıntılar Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nde düzenlenmiştir. Yapılan çalışmada da bu başlık altında hem Kanun'da hem de Yönetmelik'te yapılan düzenlemeler dikkate alınarak uzlaşma usûlü açıklanmaya çalışılmaktadır. İlk olarak uzlaşmanın şartları değerlendirilmektedir. İkinci olarak uzlaşma komisyonunun nasıl oluştuğu, yetkisinin kapsamı ve komisyonun ne şekilde karar alacağı üzerinde durulmaktadır. Ardından uzlaşma talebinin nasıl ileri sürüleceği ve uzlaşma görüşmelerinin ne şekilde gerçekleştirileceği ortaya konulmaktadır.

³⁸ Güneş, s. 203; Küçükkaya, s. 131; Başaran Yavaşlar, s. 316; Gerçek, s. 125; Üstün, s. 129; Yılmaz, s. 335-336; Tunç, s. 22. Vergi yükümlüsü ile idarenin uzlaşması sözleşme benzeri olarak nitelendirilebileceği ve hattâ sözleşme olarak nitelendirmenin vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık taşıyacağı yönünde bkz. Saban, s. 568. Uzlaşma kapsamında idarenin ve yükümlünün iradelerinin uyumlu olması ve belirlenen tutar üzerinden mutabakat sağlanması oluşan hukukî durumun sözleşme niteliği kazanması anlamı taşımayacağı hakkında bkz. Erdem, Çözüm, s. 395-396.

B. Uzlaşmanın Şartları

1. Genel Olarak

Gümrük mevzuatı açısından uzlaşma kurumu, beyana dayalı olarak belirlenen matrah farklılıklarına ilişkin tahakkuklar açısından da başvuru yolunun açık olması yönüyle Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen tarhiyat sonrası uzlaşma kurumundan ayrılmaktadır. Nitekim Vergi Usul Kanunu kapsamındaki tarhiyat sonrası uzlaşma ancak ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyat üzerine başvurulabilecek bir yoldur (VUK Ek m. 1). Ancak Gümrük Kanunu'nun 244'üncü maddesinde beyan ile gümrük idaresince yapılan tespit sonucunda belirlenen farklılıklara ilişkin tebliğ edilen gümrük vergileri alacakları ile bu Kanunda ve ilgili diğer kanunlarda öngörülen cezalar hakkında uzlaşmaya başvurulabileceği belirtilmiştir. Düzenlemeye göre uzlaşmaya başvurulabilecek durumlar ikiye ayrılmaktadır. İlki, gümrük idaresinin tesbitinden önce yükümlü tarafından verilen düzeltme beyanlarında belirtilen farklılıklarla ilgili uzlaşmaya başvurulabilmesidir³⁹. Aslında bu genel vergi hukuku açısından beyan ile matrah farklılıklarının bildirilmesinin -diğer şartların da varlığı halinde- Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesinde yer alan pişmanlık ve ıslah kurumunun konusunu oluşturabilecek durumdur. İkincisi ise, gümrük idaresince yapılan kontroller sonucunda oluşan matrah farkının tahakkuk ettirilerek yükümlüye tebliğ edilmesidir.

Uzlaşmanın şartları ele alınırken uzlaşmanın konu ve kapsam açısından şartları, uzlaşmaya başvurabilecek kişiler ve uzlaşmaya başvurabilecek zaman açısından ayrı ayrı değerlendirme yapılmaktadır. Uzlaşmanın konusu ve kapsamı değerlendirirken ise, uzlaşmanın konusu olabilecek gümrük vergileri ve gümrük kabahatleri için uygulanacak para cezalarının, uzlaşmaya başvurulabilecek durumların neler olduğu üzerinde durulmaktadır. Uzlaşmanın kapsamı açısından özellik gösteren Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin

³⁹ Bu yönde bkz. **Selen**, s. 227. Buna karşın 'uzlaşılacak gümrük vergisi tutarının " beyan ile gümrük idaresince yapılan tespit sonucunda belirlenen farklılıklar" olduğu; bu yönü ile Vergi Usul Kanunu'nda yer alan "incelemeye dayalı olarak tesbit edilen matrah farkına ilişkin tahakkuk edecek vergi" ye karşılık geldiği' hakkında bkz. **Coşkun Karadağ/Organ**, s. 384.

26'ncı maddesinde düzenlenen teminatlı işlemlere ilişkin açıklamalara da bu başlık altında yer verilmektedir.

2. Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı

a. Gümrük Vergileri ve Cezaları Açısından

Gümrük Kanunu ve Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği birlikte yorumlandığında gümrük vergilerinde uzlaşmanın kapsamını, gümrük idarelerince tahsil edilen kamu alacakları oluşturmaktadır. Nitekim Gümrük Kanunu'nun 244'üncü maddesinin 1'inci fıkrasına göre, beyan ile gümrük idaresince yapılan tesbit sonucunda belirlenen farklılıklara ilişkin tebliğ edilen gümrük vergileri alacakları ile bu kanunda ve ilgili diğer kanunlarda öngörülen cezalar uzlaşma kapsamındadır. Bu çerçevede hükmün içeriği, Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 4, 5 ve 6'ncı maddelerinde gümrük vergilerinde uzlaşmaya tabî olan ve olmayan alacaklar şeklinde düzenlenmektedir⁴⁰. Uzlaşma komisyonlarının da konu bakımından yetkisi uzlaşma konusu edilebilecek gümrük vergileri ve para cezaları ile sınırlıdır.

Gümrük Kanunu'nun 3'üncü maddesinin 8'inci fıkrasının "a" bendinde gümrük vergilerinin "*ilgili mevzuat uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümünü*" ifade ettiği düzenlenmektedir⁴¹. Bu kapsamda gümrük vergileri iki ya da daha fazla ülke arasında belirlenmiş

⁴⁰ Uzlaşmaya konu olabilecek ve olamayacak alacaklar ile ilgili açıklamalar için bkz. **Selen**, s. 227, 228; **Kılıç**, s. 353 vd.; **Coşkun Karadağ/Organ**, s. 374; **Yüce/Çelikkaya**, s.186; **Ercan**, Kabahatler, s. 238, 239.

⁴¹ Ayrıca "9. "*İthalat vergileri*" deyimi,
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*" deyimi,
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 eder (GK m. 3/9, 10). Ayrıca bkz. **Kılıç**, s. 354.

gümrük sınırını/sınırlarını⁴² aşan eşyadan alınan malî yükümlülüklerdir. Uzlaşma konusu edilebilecek gümrük vergileri ise, Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 3'üncü maddesinde *"ilgili mevzuat uyarınca eşyanın ithali veya ihracında uygulanan ve gümrük idarelerince tahsili gereken gümrük vergisi, eş etkili vergiler ve mali yüklerin tümü"* olarak tanımlanmıştır.

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'ne Ek 1 nolu listede uzlaşma yoluna başvurulabileceği düzenlenen gümrük vergileri, Gümrük vergisi, İlave Gümrük Vergisi, Tek ve Maktu Vergi, Dampinge Karşı Vergi, Subvansiyona Karşı Telafi Edici Vergi, Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Ek Mali Yükümlülük, Toplu Konut Fonu, Tütün Fonu, Ek Fon, Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu, Çevre Katkı Payı, Telafi Edici Vergi (ihracat) ve TRT Bandrol Ücreti'dir.

Yönetmeliğin Ek 2 nolu listesinde ise, uzlaşma yoluna başvurulabilecek para cezaları düzenlenmiştir. Buna göre 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 234, 235, 236, 237, 238, 239 ve 241'inci maddelerinde; 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesine Hakkında Kanun'un⁴³ 4'üncü maddesinde; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun⁴⁴ 51'inci maddesinde ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun⁴⁵ 16'ncı maddesinde düzenlenen kabahatlere ilişkin para cezaları uzlaşma kapsamında sayılmıştır.

Ayrıca yükümlü tarafından yapılan beyanın; ilgili gümrük idaresi tarafından kontrolü, ikinci muayeneye yetkili görevliler tarafından kontrolü, ikincil kontrol, sonradan kontrol, ertelenmiş kontrol kapsamında denetlenmesi sonucu ek tahakkuku yapılarak yükümlüye tebliğ edilen gümrük vergi

⁴² Sınırdan (huduttan) maksatın esas itibariyle devlet hudutları olmakla beraber gümrük dışı bölgelerin (exclave) ve gümrük sınırları içine alınan bölgelerin (enclave) birinci; iki ya da daha fazla memleket arasındaki gümrük hudutlarını kaldıran gümrük birliklerinin de ikinci kısım istisnaları oluşturduğu hakkında bkz. **Tuncer**, Gümrük, s. 5. Sınır kavramının kapsamının tartışmalı olduğu; sonuçta siyasî sınırın da gümrük sınırı kapsamında değerlendirilmesinin uygun olacağı hakkında bkz. **Saygılıoğlu/Gerçek**, s. 119. Gümrük sınırı ile ilgili diğer açıklamalar için bkz. **Selen**, s. 18.

⁴³ 2.2.1984 gün ve 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, (RG.15.2.1984-18313).

⁴⁴ 25.10.1984 gün ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, (RG. 2.11.1984-18563).

⁴⁵ 6.6.2002 gün ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu, (RG.12.6.2002-24783).

alacakları ile kesilen ve muhatabına tebliğ edilen para cezalarının tümü de uzlaşma kapsamındadır⁴⁶.

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, ayrıca ek 1 ve 2 nolu listelerde sayılmayan ve fakat gümrük idarelerince tahsili gereken alacaklar ile bu yönetmeliğin yayımı tarihinden sonra yapılacak düzenlemelerle getirilecek alacakların da uzlaşmaya konu olabileceğini düzenlemiştir (GUY. m.5).

Gümrük vergilerinin matrahına giren ancak aslı, gümrük idarelerince takip ve tahsil edilmeyen vergi ve benzeri malî yükler uzlaşma kapsamına girmemektedir (GUY. m. 6/1). Bu duruma örnek olarak Damga Vergisi verilmektedir. Damga vergisi ithalat sırasında alınmış olsa dahi, takip ve tahsili vergi dairelerince yerine getirildiğinden gümrük vergilerine özgü uzlaşma yolundan yararlanamamaktadır⁴⁷.

Uzlaşmaya, yükümlülere karar olarak tebliğ edilecek alacakların tamamı açısından başvurulabileceği gibi tür itibarıyla bir veya bir kaçısından da kısmen başvurulabilir (GUY m. 5/2). Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nde kısmî başvuru imkânı tanıyan 5'inci maddesinin 2'nci fıkra hükmü saklı kalmak kaydıyla aynı tür vergi veya cezanın bir kısmı için uzlaşma talebinde bulunulamayacaktır (GUY. m. 6/2)⁴⁸.

⁴⁶ Örneğin, gümrük kıymetinin ilk beş yönteme göre hesaplanmasının mümkün olmadığı durumlarda AB- Gümrük Kodu'nun 31'inci maddesinin 2'nci fıkrasında (GK m. 26/2) belirtilen sınırlar dahilinde varsayıma dayalı olarak son yönteme göre gümrük kıymetinin tesbit edilmesi durumunun uzlaşmaya başvurulabilecek bir hâl olarak değerlendirilebileceği hakkında **Seer**, s. 841.

⁴⁷ **Kılıç**, s. 356. Damga vergisi açısından Vergi Usul Kanunu çerçevesinde uzlaşmaya başvurulabileceği hakkında ayrıca bkz. **Bilici/Üstün**, s. 126. Ayrıca damga (muamele) vergisinin teknik anlamda gümrük vergisi kapsamına girmediği; AB-Gümrük Kodu'nda yer almayan; ancak (Alman) Vergi Usul Kanunu'nda tüketime dayalı vergiler arasında sınıflandırılan damga (muamele) vergisi açısından genel uzlaşma hükümlerinin uygulanmasının mümkün olduğuna yönelik açıklamalar için bkz. **Seer**, s. 842, 843.

⁴⁸ Yönetmelik hükmünün yanlış anlaşılmasına müsait bir şekilde kaleme alındığı; “uzlaşma kapsamındaki bir vergi ya da ceza türünün, bir kısmı için uzlaşma başvurusunda bulunulamaz” şeklinde yapılacak bir düzenleme ile Yönetmeliğin 5'inci maddesinin 2'nci fıkrasını saklı tutmaya gerek kalmadan, daha anlaşılır bir sonuca ulaşılmasının mümkün olduğu düşünülmektedir.

İlgili mevzuat hükümleri uyarınca alacağın tahsilât aşamasına geldiği durumlarda söz konusu alacak uzlaşma kapsamına dâhil olmamaktadır (GUY. m.6/3).

Alacağın Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun⁴⁹ 3'üncü maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarına ilişkin olması halinde de uzlaşma talebinde bulunulabilmesi mümkün değildir (GUY. m.6/4). Bu bağlamda, uzlaşma komisyonlarının sekretarya hizmetlerini yürüten birimlerince, Gümrük Yönetmeliği'nin 579'uncu maddesi dikkate alınarak, uzlaşmaya konu alacağın Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda düzenlenen fiillerle ilişkisinin olup olmadığı araştırılacaktır. Sekretarya hizmetleri bu araştırmada, adli süreç başlamamış olmakla birlikte Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 3'üncü maddesi kapsamında takibatta bulunulması talebiyle fezleke veya rapor düzenlenmiş ya da adli makamlara bildirimde bulunulmuş olması; adli mercilerce soruşturma ya da kovuşturma yapılıyor olması; ilgili Cumhuriyet Savcılığı veya Mahkeme tarafından ceza verilmiş olması, hallerinden birinin varlığının tespit edilmesi durumunda ilişkisi olduğu sonucuna varacaktır (GUY. m.6/5). Söz konusu araştırma gerek uzlaşma başvurusu sırasında gerekse uzlaşma sürecinin her aşamasında yapılabilmektedir. Bu nedenle ilişkinin tesbit edildiği anda uzlaşmanın gerçekleştirilmesi mümkün olmamaktadır (GUY. m.6/6). Uzlaşma gerçekleştikten sonra, örneğin sonradan kontrol kapsamında fiilin Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamında olduğunun anlaşılması durumu açısından bir düzenleme bulunmamaktadır. Böyle bir durumda, Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamında yapılan kovuşturmanın sonucunun beklenmesi gerekmektedir. Mahkûmiyet kararının kesinleşmesi durumunda, aynı fiil nedeniyle iki farklı ceza uygulanamayacağından, hali hazırda uzlaşılmış bulunan yaptırım kararının geri alınması gerekecektir. Ne var ki, Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 21'inci maddesinin 3'üncü fıkrasındaki düzenleme önerilen bu yola engel ve bir kimsenin aynı fiil nedeniyle kovuşturulmaması ve cezalandırılmaması şeklinde ifade edilen "ne bis in idem" ilkesine aykırılık teşkil etmektedir⁵⁰. Nitekim Kabahatler

⁴⁹ 21.3.2007 tarih ve 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu, (RG.31.3.2007-26479).

⁵⁰ Normlar hiyerarşisi dikkate alındığında bu düzenlemenin geçerliliğinin tartışmalı olduğu hakkında bkz. **Selen**, s. 232. Ayrıca gümrük cezaları açısından ne bis in idem ilkesinin uygulanması hakkında bkz. **Kılıç**, s. 685 ve 747.

Kanunu'nun 15'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında da bir fiilin hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış olması halinde, sadece suçtan dolayı yaptırımın uygulanabileceği düzenlenmiştir. Bu bakımdan ancak suçtan dolayı yaptırım uygulanmadığı hallerde kabahat dolayısıyla yaptırımın uygulanması gerekecektir. Bu durum açısından uygulamada yaşanabilecek sorunların engellenebilmesi açısından da, uzlaşmanın hüküm ve sonuçlarını ortadan kaldıracak bir düzenlemenin yapılmasının gerektiği düşünülmektedir.

Eşyanın mülkiyetinin kamuya geçirilmesine ilişkin kararın da uzlaşmaya konu edilemeyeceğini; ancak, mülkiyetin kamuya geçirilmesine karar verilen eşya ile ilgili gümrük vergilerinin ve para cezalarının uzlaşmaya konu edilebileceğini belirtmek gerekmektedir (GUY. m.6/7) ⁵¹.

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 6'ncı maddesinde yer almayan ve fakat başvuru süresini düzenleyen 11'inci maddesindeki düzenlemeden, önce itiraz yoluna başvurulmuş alacaklar açısından da uzlaşma yoluna başvurulamayacağı anlaşılmaktadır. Gümrük Kanunu'nun 244'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının son cümlesinde de uzlaşmanın vâki olmaması ya da temin edilememesi durumunda da yeniden aynı durum için uzlaşmaya başvurulamayacağı düzenlenmektedir⁵².

b. Uzlaşmaya Başvurulabilecek Durumlar Açısından

Gümrük Kanunu'nun 244'üncü maddesinin 1'inci 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*

⁵¹ 28.03.2013 gün ve 6455 Sayılı Gümrük Kanunu ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (RG. 11.04.2013-28615) ile getirilen, eşyanın mülkiyetinin kamuya geçirilmesi ile ilgili idarî yaptırımın Kabahatler Kanunu'nun 18'inci maddesine tabi olduğu; Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 5'inci maddesinde ise, alacak tanımı kapsamında para cezalarından bahsedildiği; mülkiyetin kısmi olarak kamuya geçirilmesin uzlaşmanın niteliğine de uygun düşmediği ve ayrıca pratikte de mümkün olmayacağı hakkında bkz. **Ertürk**, www.yaklasim.com , E.T. 17.10.2016.

⁵² Ayrıca bkz. **Korkmaz/Ünal**, www.yaklasim.com , E.T. 17.10.2016.

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 düzenlenmektedir⁵³. Bu düzenlemede yer alan halleri, uzlaşmaya başvurulabilecek durumlar olarak nitelendirmek mümkündür⁵⁴. Ancak maddenin düzenleniş şekline bakıldığında, aslında sayılan hallerin idarenin uzlaşma yetkisinin de sınırlarını oluşturduğu görülmektedir. Buradan yola çıkarak her durumda gümrük vergileri/cezaları açısından uzlaşmaya başvurulabileceği; ancak gümrük idaresinin bu hallerin varlığında yükümlü ya da cezanın muhatabı ile uzlaşabileceği sonucuna varmak mümkündür.

Nitekim, düzenlemede belirtilen sebeplerin “ileri sürülmesi”nden bahsedilmekle birlikte, bu durumların varlığının ilgili tarafından ileri sürülmesinin yeterli olmadığı ayrıca bu iddianın uzlaşma komisyonunca da yerinde görülmesi gerektiği belirtilmektedir⁵⁵.

Vergi Usul Kanunu’nda yer alan tarhiyat sonrası uzlaşma için de benzer sebeplere yer verilmekle birlikte, uygulamada bu sebeplerle sınırlı olmaksızın uzlaşmanın uygulandığı görülmektedir. Ancak uzlaşma sebeplerine bağlı kalınarak somut olayda, kanunda aranan hallerin varlığının ortaya konulması gerekmektedir. Öte yandan gümrük idaresiyle uzlaşmak isteyen yükümlüyü belirli sebeplerle sınırlamanın uzlaşmanın doğasına uymadığı düşünülmektedir. Nitekim yükümlü gümrük idaresinden kaçmak yerine uzlaşma yoluyla bir şekilde iletişime geçmek istemektedir. Bunun yerine gümrük vergileri ve kabahatleri için uzlaşmaya sebebe bağlı olmaksızın yükümlü veya ceza muhatabının başvurulabileceğinin belirtilmesi, uzlaşma görüşmeleri sırasında yükümlünün veya ceza muhatabının kast durumu göz önünde bulundurularak bir indirim oranı uygulanması düşünülebilir⁵⁶.

⁵³ Ayrıca uzlaşmanın kapsamı hakkında bkz. GUY m. 4; **Korkmaz/Ünal**, www.yaklasim.com, E.T. 17.10.2016.

⁵⁴ Uzlaşmaya başvurulabilecek durumlar hakkındaki açıklamalar için bkz. **Kılıç**, s. 353; **Selen**, s. 228; **Başaran Yavaşlar**, s. 323 vd.; **Coşkun Karadağ/Organ**, s. 374; **Yüce/Çelikkaya**, s.185; **Ercan**, Kabahatler, s. 238.

⁵⁵ **Candan**, Uzlaşma, s. 288.

⁵⁶ Nitekim Vergi Usul Kanunu kapsamında uygulanan tarhiyat sonrası uzlaşma için de uzlaşma sebepleri belirtilmiş olmasına rağmen, sebeplere bağlı olmaksızın yükümlünün

Bununla beraber yapılan bu tesbitlerin, gümrük idaresinin haksız, gereksiz, gerekçesiz ve kötü niyetli uzlaşma talepleri ile meşgul edilebileceği şeklinde anlaşılmaması gerekmektedir.

Kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememek gümrük vergileri için uzlaşmaya başvurulabilecek durumlardan birisidir. Tarhiyat sonrası uzlaşma açısından da başvuru sebepleri arasında bu hale yer verilmektedir. Gümrük mevzuatının çoğu kez bu işle uğraşanların bile tam olarak kavrayamayacakları derecede karışık olması gümrük kabahatleri ve yaptırımlarının sert bir şekilde uygulanmamasını gerekli kılmaktadır⁵⁷. Nitekim, mevzuatta yapılan düzenlemeler, sık kanun değişiklikleri ve mevzuatın karışıklığı bazen mükellefin bilmeden ve istemeden vergi kaybının ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Nitekim vergiye ilişkin kanun hükümlerinin ve vergi toplama işlevini yerine getirebilmek için belge düzenine ilişkin kuralların anlaşılabilmesi özel bilgi ve eğitim gerektiren konular olduğundan, bu kuralların gereği gibi yorumlanabilmesi için kişinin hukukçu ve uygulamacı olması gerekmektedir⁵⁸. Mevzuatın anlaşılabilmesi kişiler açısından çoğu zaman zor olduğundan; gümrük alanında, gümrük işlemlerinin gümrük müşavirleri aracılığıyla, dolaylı temsil yoluyla yapılması yaygın bir uygulamadır. Ancak gümrük yükümlüsünün temsilci tayin etmemesi durumunda, düzenlemelerin yanlış anlaşılması ve yanlış uygulanması söz konusu olabilmektedir. Bu durumda, hakkında ek olarak gümrük vergisi tahakkuk ettirilen (ya da kabahat karşılığı ceza kesilen) yükümlü açısından uzlaşmaya başvurulabilme hakkı verilmektedir⁵⁹. İyiniyetli yükümlüyü bir anlamda korumak amacıyla getirilen bu düzenleme uzlaşmaya başvurabilmek için torba bir hüküm/genel bir başvuru sebebi olarak değerlendirilebilir. Fakat söz konusu tesbitin diğer bir sonucu, vergi kanunlarını bilmesi gereken bir uygulamacı veya vergi hukukçusunun yaptığı bir işlemde dolayı bu hüküm gereğince

veya ceza muhatabının kast unsuru olmadığı durumlarda tarhiyat sonrası uzlaşma yolunun açık olduğu hakkında bkz. **Erdem**, Çözüm, s. 379.

⁵⁷ **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 217; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 571. Ayrıca bkz. **Candan**, Uzlaşma, s. 288-289.

⁵⁸ **Candan**, Uzlaşma, s. 288.

⁵⁹ Uzlaşmaya başvurunun bir hak olduğu yönünde ayrıca bkz. **Ertürk**, (www.yaklasim.com , E.T.17.10.2016).

uzlaşmaya başvuramayacağıdır⁶⁰. Yükümlü açısından da kanun hükmünü aslında bildiği ve doğru bir şekilde uyguladığı daha önceki gümrük idaresiyle yaptığı işlemlerden anlaşılıyorsa artık aynı durum için daha sonraki bir işlemde kanun hükümlerini bilmediğini belirtmesi bu kapsamda değerlendirilmemelidir.

Tarhiyat sonrası uzlaşma için, vergi mevzuatının karmaşık nitelikte olmasının diğer bir sonucu mevzuatın yanlış yorumlanması durumunda da uzlaşmaya başvurulabilmesidir. Bu noktada yanlış yorumlamadan neyin kastedildiğinin ortaya konulması için ise, yanlış hali göz önünde bulundurulmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 369'uncu maddesindeki yanlış hali, uzlaşmaya başvurulabilecek durumlar arasındadır⁶¹. Vergi Usul Kanunu'nun 413'üncü maddesi uyarınca mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebilirler⁶². Özelge talep eden mükellef, bu özelgeye uygun davrandığı zaman hakkında vergi cezası zaten kesilmeyeceğinden cezalar açısından uzlaşmaya başvurması mümkün olamamaktadır. Ancak yapılan ek tarhiyata veya yeni tarhiyata yönelik vergi (aslı) bakımından uzlaşmaya başvurulabilmenin mümkün olması amaçlanmaktadır⁶³. Gümrük vergileri açısından uzlaşmaya başvurulabilmek için ise, "yanılma" kavramı ile ifade edilen bir sebep bulunmamaktadır. Bununla beraber 244'üncü maddede bahsedilen "söz konusu eksiklik veya aykırılıkların kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten veya kanun hükümlerini yanlış yorumlamaktan kaynaklandığının" ileri sürülmesi sebebi, aslında hukukî anlamda yanlış hali işaret eden bir durumdur. Bu noktada kişilerin gümrük mevzuatının uygulanması hakkında gümrük idaresinden bilgi talep edebilecekleri yönün-

⁶⁰ Genel anlamda uzlaşma açısından aynı yönde yapılan tesbitler için bkz. **Başaran Yavaşlar**, s. 323.

⁶¹ Bu hükme göre; "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"(VUK m. 369/1).

⁶² "Gelir İdaresi Başkanlığı, kendisinden istenecek izahatı özelge ile cevaplandırabileceği gibi, aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler de yayımlayabilir."(VUK m. 413/2)

⁶³ **Candan**, Uzlaşma, s. 289-290.

deki düzenlemenin (GK. m. 8/1) değerlendirilmesi gerekmektedir. Gümrük idaresinden bilgi talep etmek bir haktır⁶⁴. Bu hakkını kullanmak istemeyen kişilerin kendi zihinsel faaliyetleri neticesinde kanun hükümlerine nüfuz edememeleri ve bunları yanlış yorumlamaları halinde uzlaşmaya başvuru açısından bir sorun bulunmamaktadır. Öte yandan bilgi talep etme hakkını kullanmış ve aldığı bilgiye uygun hareket etmiş bir kişi açısından durumu farklı değerlendirmek gerekmektedir. Bilgi alan ve dürüstlük kuralı (objektif iyiniyet) çerçevesinde bilgiye uygun davranan; ancak, buna rağmen gümrük idaresince işlemlerinde farklılık belirlenen yükümlülerin de kanun hükümlerine nüfuz edememe/kanun hükümlerini yanlış yorumlamış olma halinden, bilgi almayan kişiye göre evleviyetle yararlanmaları gerektiği belirtilmelidir. Gümrük Kanunu'nda aldığı bilgiye uygun davranan kişiyi yanıltmış sayan ve bu durumda ceza kesilmesini engelleyen bir düzenleme bulunmamaktadır⁶⁵. Bu durumda, tarhiyat sonrası uzlaşmadan farklı olarak hem gümrük vergisi hem de kabahat karşılığı öngörülen yaptırımın uygulanması söz konusu olacak ve her ikisi açısından da uzlaşmaya başvurulabilecektir. Ancak bu noktada kişilerin gümrük idaresinden aldığı bilgiye duyduğu güvenin, uzlaşma inceleme ve görüşmelerinde komisyon tarafından göz önünde bulundurulması gerektiği düşünülmektedir⁶⁶.

Yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi de uzlaşılabilir durumlar arasında yer almaktadır. Bu durum, tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurulabilecek haller arasında yer alan “*yargı kararlarıyla idarenin benzer olaylarda görüş farklılığının bulunması*” şeklinde ifade edilen hale karşılık gelmektedir. Bu kapsamda bahsedilen yargı kararlarından bölge idare mahkemesinin kesin nitelikte verdiği kararlar, Danıştay dava dairelerinin verdiği kararlar ve Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'na verilen kararların anlaşılması gerektiği belirtil-

⁶⁴ Yüce/Çelikkaya, s. 22; Gök, s.108.

⁶⁵ Ayrıntılı açıklamalar için bkz. Gök, s. 131.

⁶⁶ Vergi Usul Kanunu'nun 369'uncu maddesine benzer bir düzenlemenin gümrük mevzuatında yer almaması nedeniyle kabahat karşılığı öngörülen yaptırımın bilgi alan kişiler açısından bir adaletsizlik yarattığı ve mevcut şartlar altında bu adaletsizliğin uzlaşmaya başvurulması ve bu durumun uzlaşma görüşmeleri çerçevesinde göz önünde bulundurulması ile mümkün olabileceği hakkında bkz. Gök, s. 131.

mektedir⁶⁷. Gümrük idaresi bakımından ise, idarenin görüşünün Genel Tebliğ, bilgi (GK m. 8) veya iç genelgelerinde yer alması gerekmektedir. Yükümlünün kendi durumuna benzer bir durumda yargı kararının ve idarenin görüşünün farklı olduğunu ileri sürülmesi ve bunun da uzlaşma komisyonunca kabul edilmesi halinde uzlaşmaya başvurulabilecektir⁶⁸.

c. Uzlaşmaya Başvuru Açısından Özellik Arz Eden Durumlar

Uzlaşma açısından özellik gösteren durumlardan biri teminatlı işlemlerdir. Teminatlı işlemlerde uzlaşma usûlü bakımından özellik arz eden hususlar Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 26'ncı maddesinde yer almaktadır. Buna göre, gümrüklü yer ve sahalarda bulunan eşyaya hakkında tahakkuk eden alacaklara ilişkin yükümlü tarafından uzlaşma talebinde bulunulması halinde, ayrıca talep edilmesi şartıyla, tahakkuk eden alacaklar teminata bağlanarak eşya yükümlüsüne teslim edilebilir. Yükümlüsüne teslim edilen eşyaya terettüp eden alacaklar için uzlaşmanın vâki olması halinde, uzlaşılan tutar teminattan mahsup edilir. Uzlaşılan tutarın yükümlü tarafından nakden ödenmesi halinde ise, teminat iade edilir. Uzlaşmanın vâki olmaması veya temin edilememesi halinde ise, genel hükümlere göre işlem yapılır (GUY m. 26).

Uzlaşma açısından bir diğer özellikli durum ise, Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'ndan Gümrük Kanunu'na aktarılan kabahatlerdir. Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin Geçici 1' inci maddesine göre, 6455 sayılı Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda yer alan kabahat ve diğer bazı fiillerin Gümrük Kanunu'na aktarılması nedeniyle, adlî makamlarca gereği yapılmak üzere gümrük idaresine gönderilen dosyalarla ilgili olarak, yükümlü tarafından Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesi kapsamında itiraz yoluna başvurulmamış olması şartıyla, gümrük idaresinin söz konusu dosyalarla ilgili kanun kapsamında önceden karar vermiş olduğu

⁶⁷ **Candan**, Uzlaşma, s. 294.

⁶⁸ Bu durumda vergi idaresinin yargı kararlarını dikkate almaması nedeniyle ortaya çıkan hukuka aykırı bir idarî işlem olduğu; bu hukuka aykırı idarî işlemin ortadan kaldırılmasını sağlamak yerine bu işlem üzerinde uzlaşmaya izin vermenin hukuk devleti ilkesi karşısında düşündürücü olduğu yönünde bkz. **Başaran Yavaşlar**, s. 324.

durumlarda iki dosya beraber değerlendirilerek her iki dosyayı kapsayacak yeni bir karar; (gümrük idaresinin daha önce Gümrük Kanunu' na göre herhangi bir karar vermediği durumlarda) bu dosya üzerinden verilir. Bu durumda, yükümlü, Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesine göre itiraz veya Gümrük Kanunu'nun 244'üncü maddesine göre uzlaşma hakkından (uzlaşma müessesesinin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla geçerli olmak üzere) yararlanabilir.

Gümrüklü yer ve sahalarda bulunan eşyaya hakkında tahakkuk eden alacaklara ilişkin yükümlü tarafından uzlaşma talebinde bulunulması halinde, ayrıca talep edilmesi şartıyla, tahakkuk eden alacaklar teminata bağlanarak eşya yükümlüsüne teslim edilebilir. Yükümlüsüne teslim edilen eşyaya terettüp eden alacaklar için uzlaşmanın vâki olması halinde, uzlaşılan tutar teminattan mahsup edilir. Uzlaşılan tutarın yükümlü tarafından nakden ödenmesi halinde ise, teminat iade edilir. Uzlaşmanın vâki olmaması veya temin edilememesi halinde ise, genel hükümlere göre işlem yapılır ⁶⁹.

3. Uzlaşmaya Başvurabilecek Kişiler

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 12'nci maddesinde uzlaşma başvurusunda bulunabilecek kişilere yer verilmektedir. Bunlar, yükümlünün kendisi, temsilcisi veya özel vekâletname verilmesi şartıyla gümrük müşaviri, velî ya da vasî veya aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden yükümlü ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olması halinde gümrük müşavirleridir.

Gümrük Kanunu'nda geçen kelime ve kavramların tanımına yer verilen 3'üncü maddede "*gümrük yükümlülüğü*"nın, gümrük vergilerinin ödenmesi zorunluluğunu (GK. m. 3/8-b); "*yükümlü*"nın ise, yükümlülüğü yerine getirmekle sorumlu bütün kişileri ifade ettiği düzenlenmektedir (GK. m. 3/11). Bu kapsamda gümrük vergisinin yükümlüsü, malî yükü taşıyan ya da yükümlülüğün maddî boyutunu kısmen ya da tamamen gümrük idaresi karşısında yerine getirmekle sorumlu olan kişi/kişiler olarak belirlenebilir ⁷⁰.

⁶⁹ Ayrıca bkz. Kılıç, s. 703; Ercan, Kabahatler, s. 247.

⁷⁰ Kural olarak gümrüğe beyanda bulunan gerçek ya da tüzel kişinin yükümlü olduğu hakkında bkz. Saygılıoğlu/Gerçek, s. 141; Ercan, Uyuşmazlıklar, s.19.

Gümrük idaresi karşısında maddî ya da şeklî yükümlülükleri taşıyan kişi/kişiler, Gümrük Kanunu anlamında “yükümlü”, “beyan sahibi” ya da “eşya sahibi” olarak adlandırılabilir⁷¹. Gümrük idareleri ile muhatap olan kişilerin gümrük yükümlülüğünün kapsamı ise, Gümrük Kanunu’nun 4’üncü maddesinde; “*bu Kanun ve bu Kanuna dayanılarak çıkarılan tüzük, kararname ve yönetmelik hükümlerine uymak; gümrük idarelerinin gerek bu Kanunda gerek diğer kanun, tüzük ve kararnamelerde yazılı hükümlere göre yapacağı gözetim ve kontrollere tabi olmak; bu idarelerin kendi adına veya başka idareler nam veya hesabına tahsil edeceği her tür vergi, resim, harç ve ücretleri ödemek veya bunları teminata bağlamak; kanun, tüzük, kararname ve yönetmelik hükümlerinin uymayı zorunlu kıldığı her tür işlemleri yerine getirmek...*” şeklinde ifade edilmiştir. Bu maddede kullanılan kişi deyimi ise, yine Gümrük Kanunu’nun 3’üncü maddesinde “*gerçek ve tüzel kişiler ile hukuken tüzel kişilik statüsüne sahip olmamakla birlikte yürürlükteki mevzuat uyarınca hukuki tasarruflar yapma yetkisi tanınan kişiler ortaklığı*” şeklinde anlaşılabacaktır. Bu itibarla, gümrük vergisinin yükümlüsü olmak için vergi ehliyetine sahip olmak gerekmekte; medenî hakları kullanma ehliyeti şart olmayıp, haklardan yararlanma ehliyeti yeterli olmaktadır⁷².

Gümrük Kanunu’nun 4’üncü maddesinde, gümrük vergisinin maddî yükünü⁷³ taşımayan ve fakat gümrük idareleriyle şeklî yükümlülükleri⁷⁴ yerine getirmek üzere muhatap olan kişilere de genel bir ödev yüklenmek-

⁷¹ Saygılıoğlu/Gerçek; s. 141; Selen, s. 22.

⁷² Malî hukuktaki bu yaklaşımın nedeninin kamu alacağının ya malî güce göre alınmasıyla ya da devlet hizmetlerinden yararlanmaya bağlanmasıyla açıklandığı; vergi borcunun kanundan kaynaklandığı ve vergi hukukunda adi ortaklıklar ile cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan toplulukların da bazı durumlarda vergi ehliyetinin olabileceğinin kabul edildiği hakkında bkz. Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 74; Karakoç, Genel Vergi, s.211, 212; Şenyüz/Yüce/Gerçek, s.76.

⁷³ Maddî yükümlülüğün, yükümlü tarafından gümrük vergisi borcunu ödeme zorunluluğunu ifade ettiği hakkında bkz. Saygılıoğlu/Gerçek, s. 141.

⁷⁴ Şeklî yükümlülüklerin, bir ihracat ya da ithalat yapılması sürecinde Gümrük Kanunu’na göre izlenmesi gereken usûlün gerekli kıldığı tüm şeklî görevleri kapsadığı; bu ödevlerin en önemlisinin ise, gümrük beyannamesinin gümrük idaresine verilmesi olduğu hakkında bkz. Saygılıoğlu/ Gerçek, s. 141.

tedir. Bu kapsamda gümrük vergisinin maddî yükünü nihaî olarak taşımayan kişiler de yükümlü olabilmektedir. Bu noktada yükümlülük ile yakından bağlantılı diğer bir kavram olan vergi sorumluluğu⁷⁵ gündeme gelmektedir. Vergi Usul Kanunu anlamında vergi sorumluluğu, verginin ödenmesi bakımından vergi idaresine karşı sorumlu olan kişiyi/kişileri ifade etmektedir (VUK m. 8/3). Ancak bu tanıma karşıl原因 bir hukukî kavram Gümrük Kanunu'nda yer almamaktadır. Nitekim gümrük vergisinin ödenmesi bakımından gümrük idaresine karşı sorumlu olan kişiler bulunmakta ise de bu kişiler zaten yükümlü olarak tanımlanmışlardır. Gümrük Kanunu'nun yükümlülüğü genel vergi hukukundaki sorumluluğu da kapsayacak şekilde tanımlamış olması sebebiyle vergi tekniği anlamında sorumluluk, gümrük vergileri açısından söz konusu olamamaktadır⁷⁶. Dolayısıyla gümrük idaresi ile muhatap olup yükümlü adına maddî ve şeklî ödevleri yerine getirecek kişileri sorumlu sayarak irdeleyebilmek mümkün değildir.

Kanuna aykırılık hallerinde doğan gümrük vergisinin yükümlülerini sorumluluk olarak değerlendiren görüşler de bulunmaktadır⁷⁷. Gümrük Kanunu'nun 4'üncü maddesi gereğince kanunun diğer yerlerinde sorumlu olduğu yönünde hüküm getirilen her kişinin yükümlü olduğu sonucuna ulaşmak gerekmektedir. İthalat vergilerine tâbi eşyanın, bu kanuna aykırı şekilde gümrük bölgesine girmesi ya da bir serbest bölgede bulunan ithalat vergilerine tâbi eşyanın bu Kanun'a aykırı olarak gümrük bölgesinin başka bir yerine gitmesi hallerinde de gümrük yükümlülüğü doğmaktadır. Bu kapsamda eşyanın Kanun'a aykırı olarak girişini gerçekleştiren kişiler; eşyanın Kanun'a aykırı girişine iştirak eden ve girişin kanuna aykırı olduğunu bilen veya normal olarak bilmesi gereken kişiler; söz konusu eşyayı elde eden veya elinde bulunduran ve bu eşyayı elde ettiği veya aldığı sırada eşyanın

⁷⁵ **Tuncer**, Gümrük, s. 203.

⁷⁶ Gümrük vergileri açısından sorumlu kavramına Gümrük Kanunu'nun değişik yerlerinde yer verilmiş olmakla beraber bu sorumluluğun Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesi anlamında bir sorumluluk olmadığına kanundaki yükümlü tanımından çıkarılmış bir sonuç olduğu hakkında bkz. **Tuncer**, Gümrük, s. 203.

⁷⁷ **Saygılıoğlu/Gerçek**, s. 143. Bu sorumluluğun gümrük vergisi alacağını güvence altına almak amacıyla getirilmiş bulunan bir mekanizma olduğu hakkında bkz. **Selen**, s. 160.

Kanun'a aykırı olarak girdiğini bilen veya normal olarak bilmesi gereken kişiler gümrük vergilerinden sorumlu olmaları sebebiyle, yükümlüdürler⁷⁸.

Uzlaşmaya başvurabilecek yükümlü açısından özellik gösteren ve yakından ilişkili bulunan bir diğer husus ise, temsil ilişkisidir. Temsil, başkası adına hukukî işlem gerçekleştirmek demektir⁷⁹. Gümrük Kanunu'nun 5'inci maddesinde temsil ilişkisi gümrük vergisinin gerçek yükümlüsüne; yani, eşya sahibine verilmiş bir hak⁸⁰ olarak düzenlenmekte ve bu konuda bir çerçeve kural çizilmektedir⁸¹. Gümrük işlemleri açısından kurulan temsil ilişkisinin hukukî niteliği iradî bir temsil ilişkisidir. Bu bakımdan gümrük vergilerinde uzlaşma başvurusu yapacak ve uzlaşma görüşmelerinde yükümlüyü temsil edecek vekilin avukat olması da mümkündür⁸². Gümrük Kanunu'nun 5'inci maddesine göre de temsil ilişkisinin doğrudan ya da dolaylı olarak kurulabileceği düzenlenmektedir⁸³. Temsil yetkisi esas itibarıyla vekâlet veya hizmet akdi gibi bir sözleşme dolayısıyla verilmek-

⁷⁸ Gümrük sorumluluğunun bir eşyanın yurda usûlsüz olarak girmesi veya gümrük gözetiminde bulunan bir eşyanın yine yasal olmayan yollarla gümrük gözetiminden çıkarılması halinde bu fiilleri gerçekleştiren kişilere getirilen cezaî nitelikteki bir yükümlülüğü ifade ettiği ve bu açıdan gümrük sorumluluğunun Vergi Usul Kanunu çerçevesinde doğan sorumluluktan bütünüyle farklı olduğu hakkında bkz. **Tuncer**, Gümrük, s. 206.

⁷⁹ **Witte**, Zollkodex, Art. 5, Rz. 1, s. 92: Temsil esası (*Alm.* Repräsentationsprinzip) olarak da geçmektedir.

⁸⁰ Gümrük Kanunu'nun 5'inci maddesinin başlığında temsil hakkı olarak yer almaktadır. Temsilci tayininin bir hak olması hakkında ayrıca bkz. **Witte**, Zollkodex, Art. 5, Rz. 4, s. 92, 93.

⁸¹ Avrupa Birliği Gümrük Kodu'nun 5'inci maddesinde yer alan aynı düzenleme hakkında bkz. **Witte**, Zollkodex, Art. 5, Rz. 1, s. 92. Gümrük Kanunu anlamında temsilci kavramının ana hatları ile Türk Borçlar Kanunu'ndan alınmış bir kavram olduğundan temsil ilişkilerinin belirlenmesinde Türk Borçlar Kanunu'ndaki düzenlemelerin dikkate alınması gerektiği hakkında bkz. **Aydın/Topuz/Beyribey**, s. 45. Ayrıca Avrupa Birliği hukuku açısından ise bu konuda varsa Avrupa Birliği düzenlemeleri ya da yoksa millî hukuklar açısından temsil kavramının içeriğinin doldurulacağı hakkında bkz. **Witte**, Zollkodex, Art. 5; Rz.1a, s. 92.

⁸² Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 12'nci maddesinde temsilci kavramı içine avukatın dahil olup olmadığının açık olmadığı, ancak Avukatlık Kanunu 35/A maddesi uyarınca avukatların da dahil olduğu hakkında bkz. **Kılıç**, s. 357.

⁸³ **Tuncer**, Gümrük, s. 204. Ayrıca dolaylı ve doğrudan temsil ayrımının Borçlar Hukuku'na özgü bir ayrım olduğu hakkında bkz. **Nomer**, s. 91.

tedir; ancak bu zorunlu değildir⁸⁴. Hukukî işlem gerçekleştirilirken temsil olunanın adına ve hesabına hareket edilmiş olması ve temsilci olduğunun bildirilmesi gerekmektedir⁸⁵. Gümrük idaresi karşısında ise, temsilcinin temsil yetkisine sahip olması ve sahip olduğu temsil yetki belgesini gümrük idarelerine ibraz etme zorunluluğu bulunmaktadır (GK m. 5/3). Bu bakımdan gümrük işlemlerinde temsil belgesinin yazılı olması, kanunî bir zorunluluktur⁸⁶. Gümrük işlemleri teknik bilgi ve deneyim gerektirdiğinden, eşya sahibinin kendi işini gümrükte bizzat takip edip sonuçlandırması oldukça güçtür. Bu nedenle, gümrük müşavirleri bu işlemleri eşya sahibi adına, kendi hesaplarına hareket ederek yürütmekte ve sorumlu olmaktadırlar⁸⁷.

Yönetmeliğin uzlaşma talebinin şekli ile ilgili hükmünde de uzlaşma talebinde bulunabilecek kişilerle ilgili özellikli bir duruma yer verilmiştir. Buna göre, iştirak sebebiyle ceza tatbik edilenlerin her biri ayrı ayrı uzlaşma talebinde bulunabilir. Ancak böyle bir durumda bulunulan uzlaşma talebi sonucunda uzlaşmanın vâki olması halinde uzlaşma sadece başvuruda bulunanlar için hüküm ifade edecektir (GUY m. 10/2).

İştirak sebebiyle ceza tatbik edilenlerin her biri de uzlaşma talebinde bulunabilir. Bu fıkra kapsamında uzlaşma talebinde bulunulması ve uzlaşmanın vâki olması durumunda; uzlaşma, sadece başvuruda bulunanlar için hüküm ifade eder (GUY m. 10/2).

⁸⁴ Vekâlet ve temsil ilişkisinin bazen eş anlamlı kullanıldığı; ancak, vekâlet sözleşmesi ile temsil yetkisinin birbirinden ayırmak gerektiği hakkında bkz. **Nomer**, s. 92.

⁸⁵ En azından karşı tarafın kendisinin temsilci olduğunu durumdan anlaması veya durumdan anlaşıyor olması veya karşı taraf için sözleşmeyi temsilci veya temsil olunanın hangisi ile yapıldığının bir öneminin bulunmaması durumlarında da mümkün olabileceği hakkında bkz. **Nomer**, s. 91. Yine temsilcinin hiçbir şüpheye yer vermeyecek şekilde temsil ilişkisini ve temsil yetkisini idareye bildirmesi gerektiği hakkında bkz. **Thoma/Böhm/Kirchhainer**, s. 29.

⁸⁶ Bununla beraber Gümrük Yönetmeliği'nin gümrükte iş takibi ile ilgili 561'inci maddesinde temsil ilişkisinin doğrudan ve dolaylı olmasına göre ayrı şekil şartları getirilmektedir. Bu zorunluluğun temelinde idarenin işlem güvenliğini sağlama amacının yattığı düşünülmektedir. Gümrük Kanunu'na göre gümrük müşavirleri, hızlı kargo taşımacılığı yapan şirketler ve posta idaresi her türlü gümrük işlemlerini dolaylı temsil yoluyla takip ve sonuçlandırmaya yetkili kılınmışlardır (GK m. 225; GY m. 561).

⁸⁷ **Tuncer**, Gümrük, s. 204; **Saygılıoğlu/Gerçek**, s. 142; **Thoma/Böhm/Kirchhainer**, s. 29; **Selen**, s. 153, 154.

4. Uzlaşmaya Başvuru Zamanı

Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergi anlaşmazlıklarından farklı olarak Gümrük anlaşmazlıklarında mükellef ve/ya ceza muhatabı gümrük vergi ve cezalarına karşı tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içerisinde ya idareye itiraz eder ya da uzlaşma yoluna başvurabilmektedir (GK. m. 244)⁸⁸. Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergi anlaşmazlıklarında olduğu gibi doğrudan yargı yoluna başvurma imkânı bulunmamaktadır. Ancak yükümlü ve/ya ceza muhatabı idarî aşamada anlaşmazlığı çözemediyse yargı yoluna başvurabilir.

Uzlaşma yoluna başvuru süresi Kanun'da ve buna uygun olarak Yönetmelik'te on beş gün olarak belirlenmiştir (GUY m. 11). Sürenin itiraz süresi ile aynı belirlenmesine rağmen uzlaşma itiraz yoluna engel değildir. Nitekim uzlaşmanın vâki olmaması durumunda yükümlü ya da temsilciler itiraz yoluna da başvurabilmektedirler. Buna karşın itiraz yoluna başvurulmuş olması durumunda uzlaşmaya başvurulabilmesi mümkün değildir (GUY. m. 22). Bu bakımdan uzlaşmaya başvuru süresinin hukukî nitelik yönünden hak düşürücü olduğu söylenebilir⁸⁹. Bununla beraber, uzlaşma ve itiraz başvurusunda aynı anda başvurulamayacağı için, süresi içerisinde gerçekleştirilen uzlaşma başvurusu sonuçlanmadan, aynı alacaklar hakkında başvuruya ilişkin süreç tamamlanmadan itiraz ya da dava açma yoluna gidilemez.

Süresi içerisinde yapılan uzlaşma başvurusu, itiraz veya dava açma süresinin uzaması sonucunu doğurmaktadır. Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 14'üncü maddesinde uzlaşma talebinin itiraz ya da dava açma süresini durduracağı düzenlenmiştir. Uzlaşmanın vâki olmaması veya temin edilememesi halinde süre kaldığı yerden işlemeye başlar. Eğer sürenin bitimine üç günden az kalmışsa, süre üç gün daha uzar.

On beş günlük uzlaşma başvuru süresi gümrük vergileri ve vergi aslına bağlı olsun ya da olmasın tüm para cezalarının yükümlüye tebliğinden itibaren başlamaktadır. Sürelerin hesabında da Tebligat Kanunu hükümleri esas alınmaktadır.

⁸⁸ Vergi Usul Kanunu kapsamında uzlaşmaya başvuru süresi vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün olarak belirlenmiştir (VUK ek. m.1).

⁸⁹ **Ertürk**, www.yaklasim.com , E.T.17.10.2016.

Kapsam dahilinde olan diğer durumlardan farklı olarak tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde şartlı muafiyet rejimlerinin ihlâli sonucunda doğan alacaklar ve ilgili para cezalarının da uzlaşmaya konu edilebilmesi mümkündür (GUY. m. 5/3).

C. Uzlaşma Komisyonu (Oluşumu/ Yetkisi/ Karar Alma Usûlü)

Uzlaşma komisyonlarının teşkili, üyelerinin nitelikleri, sorumluluğu, yetkisi, toplanma, karar yeter sayıları ve diğer hususlar Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 7'nci, 8'inci ve 9'uncu maddelerinde düzenlenmektedir⁹⁰. Bu düzenlemelerde uzlaşma komisyonlarının yetkilerinin yer ve miktar itibarıyla sınırları da çizilmektedir. Ayrıca Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin uzlaşmanın kesinliği ile ilgili 21'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında uzlaşma komisyonu çalışmalarının gizli olduğu düzenlenmektedir.

Uzlaşma kapsamına giren alacaklara ilişkin uzlaşma taleplerinin değerlendirilmesi için, Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlüğü Uzlaşma Komisyonları ve Merkezi Uzlaşma Komisyonu kurulur. Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlüğü Uzlaşma Komisyonları üç üyeden oluşur. Başmüdür veya görevlendireceği Başmüdür Yardımcısı Komisyonun başkanıdır. Diğer iki üye Şube Müdürü, Gümrük Müdürü, Müdür Yardımcısı, Şef ve Muayene Memuru arasından Başmüdür tarafından belirlenir. Merkezi Uzlaşma Komisyonu üç üyeden oluşur. Gümrük ve Ticaret Müsteşarı veya görevlendireceği Müsteşar Yardımcısı Komisyonun başkanıdır. Diğer iki üye, Gümrükler Genel Müdürü, Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürü ve bu genel müdürlüklerin ilgili Genel Müdür Yardımcısı ve Daire Başkanı arasından Müsteşar tarafından belirlenir. Komisyonlar üyelerinin tamamının katılımıyla toplanır ve oy çokluğuyla karar alır. Komisyon başkan ve üyelerinin herhangi bir nedenle görevlerinin başında bulunmamaları halinde, bunlara vekâlet edenler komisyonda görev yapar. Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlüklerinde, aynı gün görüşülecek birden fazla uzlaşma talebinin tümü için bir uzlaşma komisyonu oluşturulur (GUY m. 7).

⁹⁰ Gümrük Uzlaşma komisyonları ile ilgili açıklamalar için bkz. Selen, s. 226; Kılıç, s. 360, 361; Coşkun Karadağ/Organ, s. 377; Yüce/Çelikkaya, s. 189; Ercan, Kabahatler, s. 244.

Uzlaşma komisyonlarının başkanlarının, komisyonların usûlüne uygun oluşturulmasını; komisyon çalışmalarının mevzuata uygunluğunu; komisyon çalışmalarının gizliliğini; komisyon çalışmalarının hızlı ve güvenli sonuçlandırılmasını temin etme ve bu kapsamda gerekli tedbirleri alma görevleri bulunmaktadır (GUY m. 8).

Uzlaşma başvurularında; konusu 500.000.- TL'ye kadar olanlar (bu tutar dâhil) için Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlüğü Uzlaşma Komisyonları, 500.000.- TL'yi aşanlar için ise Merkezi Uzlaşma Komisyonu yetkilidir⁹¹. Uzlaşmaya konu aynı nitelikteki alacakların birden fazla Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlüğüne bağlı Gümrük Müdürlüklerine ilişkin olması durumunda, uzlaşmaya ilişkin talepler, Merkezi Uzlaşma Komisyonunun yetkisine giren alt tutarı aşmamak kaydıyla, uzlaşmaya esas alacak tutarının en çok olduğu Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlüğünde oluşturulacak uzlaşma komisyonu tarafından sonuçlandırılır (GUY m. 9/ 1,2).

Uzlaşma komisyonlarının yetki alanlarına ilişkin tutarların tesbitinde, her bir kalem eşyaya ilişkin gümrük vergileri ile vergi aslına bağlı kesilen cezalar toplamı; beyanname kapsamında birden fazla kalem olması halinde, tutar tesbitinde kalemlere tereddüp eden alacaklar toplamı; aynı nitelikteki alacaklara ilişkin işlemlerin birden fazla olması halinde alacakların tümü dikkate alınır. Vergi aslına bağlı olmayan cezalar ile usûlsüzlük cezalarının ayrı ayrı dikkate alınması esastır. Aynı nitelikteki para cezalarının birden fazla olması halinde, tutar tespitinde para cezalarının toplamı dikkate alınmakta; uzlaşma konusu tutarların tespitinde ise, fer'i alacaklar dikkate alınmamaktadır (GUY m.9/ 3,4,5).

Gümrük uzlaşma komisyonlarının, gümrük idaresi ile gümrük vergisi yükümlüleri arasında gerçekleşecek uzlaşma pazarlığında gümrük idaresi adına hareket edip gümrük idaresini temsil etmesi sebebiyle, hukukî nitelikleri bakımından takdir komisyonlarından farklı olduğunu belirtmek gerekmektedir. Takdir komisyonu, Vergi Usul Kanunu'nun 72'nci maddesine göre, illerde defterdarın, ilçelerde malmüdürünün (müstakil vergi dairesi

⁹¹ Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 9'uncu maddesinin 6'ncı fıkrası gereğince bu rakamlar her yıl yeniden değerlendirme oranında arttırılmaktadır. Her ne kadar yönetmelikte "yetkili" olarak düzenlenmiş ise de uzlaşma konusunun değerine göre bir sınır belirlendiğinden görev sınırından bahsedilmesi gerektiği düşünülmektedir.

olan ilçelerde ilgili vergi dairesi müdürünün) veya bunların tevkil edecekleri memurların başkanlığı altında ilgili vergi dairesinin yetkili iki memuru ile seçilmiş iki üyeden kurulur. Bu bakımdan idarenin üç, yükümlü kesiminin iki temsilcisinden oluşan takdir komisyonlarının karma bir niteliği bulunmaktadır⁹². Ancak uzlaşma komisyonunda yükümlü kesimini temsil eden bir üye bulunmamakta; yükümlü veya temsilcisi, uzlaşma komisyonunun dışında ve onun karşısında yer almaktadır⁹³.

Gümrük uzlaşma komisyonlarının kararlarının hukukî niteliği ile ilgili bir değerlendirme yapılması gerekirse, genel vergi hukukunda tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarının kararlarının hukukî niteliğinden yararlanılmasının mümkün olduğu düşünülmektedir. Bu kapsamda, kararın verilmesi sırasında, gümrük idaresinin temsilcisi konumunda olup olmamasına göre kararın niteliği farklılık arz etmektedir. Uzlaşma komisyonları, uzlaşma görüşmeleri sırasında, vergi idaresini temsil etmektedir. Buna karşılık, uzlaşma komisyonunun sekretaryası tarafından uzlaşma başvurularının ön incelemeye tâbi tutulması sırasında ise, takdir komisyonlarına benzer bir niteliğe bürünmektedir. Bu inceleme sırasında, gümrük idaresinin temsilcisi gibi değil; gümrük idaresinden bağımsız bir idare gibi davranılmaktadır⁹⁴.

Uzlaşma komisyonlarının gümrük idaresinin temsilcisi olarak vermiş oldukları kararlar, uzlaşma pazarlığı hakkında gümrük idaresinin niyetini temsil eden irade beyanı yerine geçmektedir. Bu irade beyanının gümrük idaresini bağlayabilmesi için ise, uzlaşma komisyonu kararının hukuka uygun olarak alınmış olması gerekmektedir. Bunun için ise, konu, yer ve miktar bakımından yetki şartlarını taşıyan ve hukuka uygun oluşan komisyonun oybirliği ile ya da oy çokluğu ile karar almış olması gerekmektedir⁹⁵. Bu kapsamda, uzlaşma komisyonunun bütün kararları, kamu gücüne dayalı,

⁹² **Candan**, Uzlaşma, s. 8; **Karakoç**, Takdir, s. 113.

⁹³ Tarhiyat sonrası uzlaşma bakımından yapılan aynı yönde değerlendirmeler için bkz. **Karakoç**, Genel Vergi, s. 743; **Karakoç**, Vergi Anlaşmazlıkları, s. 75; **Üstün**, s. 129.

⁹⁴ Tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonu kararlarının hukukî niteliğinden yola çıkılarak yapılan bu değerlendirmeler için bkz. **Candan**, Uzlaşma, s. 303; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 746; **Karakoç**, Vergi Anlaşmazlıkları, s. 78.

⁹⁵ **Candan**, Uzlaşma, s. 302; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 747.

kesin ve yürütülmesi zorunlu idarî işlemlerdir⁹⁶. Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin uzlaşmanın kesinliği ile ilgili 21'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında da uzlaşmanın sağlanması durumunda üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar dâhil olmak üzere, yönetmelik kapsamında oluşturulan komisyonların tüm çalışmaları ve işlemleri hakkında yükümlü veya cezanın muhatabı ya da idare tarafından dava açılmayacağı; hiçbir mercie şikâyet veya itirazda bulunulamayacağı, herhangi bir idarî inceleme, araştırma ve soruşturmaya konu edilemeyeceği; geri verme ve kaldırma talebinde bulunulamayacağı düzenlenmektedir.

Ç. Uzlaşma Talebi

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği uzlaşma talebinin şekli hususunda ayrıntılı düzenlemelere yer vermektedir. Yönetmeliğin 3 nolu ekinde yer alan forma uygun olarak hazırlanacak dilekçe ile uzlaşmaya yetkili komisyonların sekreteryaya hizmetlerini yürüten birime müracaat edilmek suretiyle uzlaşma talebinde bulunmaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken husus Yönetmelik'te uzlaşma komisyonlarının görevine ilişkin belirlediği sınırdır. Uzlaşma başvurusunun yetkili komisyonlar dışındaki gümrük idarelerine yapılmış olması halinde, talep derhal yetkili uzlaşma komisyonuna iletilmektedir (GUY. m. 10/3). Aynı nitelikteki alacakların birden fazla gümrük müdürlüğünde veya başmüdürlük bağlantılarında yapılan işlemlere ilişkin olması halinde söz konusu alacakların toplamı tek bir uzlaşmaya konu olabilir. Bu durumda yükümlü tarafından yetkili uzlaşma komisyonuna başvurulması esas olmakla birlikte, uzlaşmaya konu alacaklara ilişkin detaylı bilgilerin verilmesi şartıyla, işlemin yapıldığı gümrük idarelerinden herhangi birine de başvurulabilir (GUY m. 10/4).

Uzlaşma başvuru formunun firma temsilcisi tarafından imzalanmış olması halinde, imza sahibinin firmayı temsile yetkili olduğunu gösteren ticaret sicil gazetesi ve imza sahibine ait imza sirkülerinin forma eklenmesi gerekmektedir.

Başvurunun (müşterek ve müteselsil yükümlülüğü olmayan ya da olsa da kendi adına başvurmayan) gümrük müşaviri tarafından gerçekleştirilmesi

⁹⁶ Karakoç, Genel Vergi, s. 756; Karakoç, Vergi Anlaşmazlıkları, s. 80.

durumunda, uzlaşma talebinde bulunulabileceğine dair özel vekâletname; gümrük müşavirliğine ait ticaret sicil gazetesi; müşavire ait imza sirküleri ve temsil edilen firmaya ait ticaret sicil gazetesinin eklenmesi gerekmektedir.

D. Uzlaşma Talebinin İncelenmesi ve Uzlaşma Görüşmeleri

Uzlaşmaya ilişkin talepler, uzlaşma komisyonun sekretarya hizmetlerini yürüten birimi⁹⁷ tarafından öncelikle ve ivedilikle usûl yönünden incelenir. Yapılan incelemede, başvuru sahibinin başvuruda bulunma yetkisini haiz olup olmadığı; başvurunun süresi içinde yapıp yapılmadığı; alacağın uzlaşma kapsamına girip girmediği; uzlaşmanın, komisyonun yetkisi içinde bulunup bulunmadığı hususları değerlendirilir. Usûle ilişkin şartları taşımadığı anlaşılan talepler değerlendirilmemekte ve bu durum ilgisine yazıyla veya elektronik yolla tebliğ edilmektedir (GUY. m. 13/1).

Usûle ilişkin eksikliklerin giderilebilir nitelikte olması halinde, yükümlüye eksikliklerin tamamlanması için başvuru süresinin sonuna kadar süre verilir. Başvuru süresinin sonunda uzlaşma başvurusunda bulunulmuş olması ve usûle ilişkin eksikliklerin giderilebilir nitelikte olması halinde üç iş günü ek süre verilmekte; verilen sürenin sonunda eksikliklerin tamamlanmaması halinde talep reddedilmektedir (GUY m. 13/2). Uzlaşma talebinin kabul edilmemesine ilişkin idarî işlem itiraz veya yargı yoluna açık olup genel usûllere göre dava konusu edilebilir (GUY m. 13/3). Nitekim, ön inceleme yetkisinin kullanılması sırasında, uzlaşma komisyonunun, idarî işlem yapma yetkisine sahip diğer kamu idarelerinden bir farkı yoktur. Uzlaşma başvurusunun mevzuatta belirtilen yönlerden incelenerek uygun bulunmaması nedeniyle reddi yönünde, tek taraflı olarak uzlaşma komisyonu tarafından alınan karar, hukukî niteliği bakımından, hukuk düzeninde değişiklik yaratan, hukukî sonuç doğuran, kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idarî işlemidir⁹⁸.

⁹⁷ Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 20'nci maddesine göre uzlaşma komisyonlarının sekretarya hizmetleri; merkezde Gümrükler Genel Müdürlüğü, taşrada ise Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlüklerinin idare amirleri tarafından belirlenecek birimler tarafından yürütülür.

⁹⁸ Tarhiyat sonrası uzlaşma ile ilgili ön inceleme neticesinde verilen ret kararlarının hukukî niteliği hakkında yapılan açıklamalar için bkz. **Candan**, Uzlaşma, s. 303; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 748; **Karakoç**, Vergi Anlaşmazlıkları, s. 80. Ayrıca gümrük uzlaşma komisyonlarının uzlaşma başvuruları hakkında tesis ettiği işlemlerini gümrük mevzuat-

Gümrük mevzuatının sınırlarının belirlenmesinde gümrük idareleri ile muhatap olan kişilerin Gümrük Kanunu'nun 4'üncü maddesine göre uymak zorunda oldukları düzenlemeler ile 241'inci maddesinde uyulmaması halinde usûlsüzlük olarak değerlendirilen düzenlemelerin dikkate alınabileceği belirtilmektedir⁹⁹. Buna göre Gümrük Kanunu ve bu kanuna dayanılarak çıkarılan tüzük, kararname ve yönetmelik hükümleri (GK. m. 4) ile Gümrük Kanunu'nda tanınan yetkilere dayanılarak çıkarılan ikincil düzenlemeleri (GK. m. 241/1) idarî kararlara dayanak teşkil edecek düzenlemeler olarak belirtmek gerekmektedir¹⁰⁰. Uzlaşma ile ilgili düzenlemeler bu kapsamda yer almamaktadır.

Uzlaşma başvurusunda usûle ilişkin bir eksiklik olmaması halinde sekretarya hizmetlerini yürüten birim tarafından söz konusu alacaklara ilişkin işlem dosyasının bir örneği ilgili gümrük idaresinden derhal temin edilir (GUY. m. 13/4). Sekretarya tarafından uzlaşmaya konu alacağına ilişkin yapılan işlemler ve ihtilafın geçirdiği aşamalara ilişkin bilgi notu hazırlanarak derhal komisyona iletilir (GUY. m. 13/5).

Uzlaşma talep edilen alacak için "Ek Tahakkuk ve Kesinleşmiş Vergi Borcu Takip Programı/Ceza Kararları ve Kesinleşmiş Vergi Borcu Takip Programı"nda güncelleme yapılarak uzlaşma talebi yapıldığına dair statü seçilir (GUY. m. 13/6).

tının uygulanmasına ilişkin idarî karar olarak değerlendirmemek gerekmektedir. Her ne kadar uzlaşma müessesesi gümrük mevzuatına dahil olsa da Gümrük Kanunu'nun hem bir maddî kanun hem de bir usûl kanunu niteliği taşıdığını göz önünde bulundurmak ve Gümrük Kanunu anlamında bir işlemin idarî karar olarak değerlendirilmesi için işlemin konusunun maddî anlamda Gümrük Hukuku'na ilişkin olması gerektiğinin göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Aynı yönde bkz. *"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 menfaatlerini etkileyecek nitelikte kesin ve icraî 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 bulunmadığı"* hakkında Dş. 7. D. 23.02.2016 gün ve E. 2012/3139; K. 2016/1920 sayılı karar, (özel arşiv); Karşı görüş için bkz. **Selen**, s. 227, 232.

⁹⁹ **Kılıç**, s. 346.

¹⁰⁰ **Kılıç**, s. 347.

Uzlaşma talebinde bulunulması halinde, itiraz veya dava açma süresi durur. Uzlaşmanın vâki olmaması veya temin edilememesi halinde, süre kaldığı yerden işlemeye başlar. Ancak sürenin bitimine üç günden az kalmış olması halinde, süre üç gün uzar (GUY m. 14/1). Süresi içinde uzlaşma talebinde bulunan yükümlü, uzlaşma talep ettiği alacaklar için, başvurusuna ilişkin süreç sonuçlanmadan itiraz veya dava yoluna gidemez (GUY m. 14/2).

Uzlaşma komisyonu görüşmelerine, yükümlünün bizzat katılması esastır. Uzlaşma komisyonlarına yükümlünün kendisi hariç, yükümlü ile birlikte katılabilecek kişi sayısı üçü geçmemek üzere uzlaşma görüşmelerinde, varsa dolaylı temsile yetkili gümrük müşaviri de bulunabilmektedir. Yükümlünün temsilcisi, küçükler ve kısıtlılar adına bunları temsile yetkili kişiler de komisyon görüşmelerine katılabilmektedir¹⁰¹. Uzlaşmaya konu alacaklar, yetkilendirilmiş gümrük müşavirleri tarafından yapılan işlemlere ilişkin ise, bu müşavirlerin de uzlaşma görüşmelerinde bulunabilmesi mümkündür (GUY m. 15/ 1, 2, 3).

Uzlaşma talebinin usûlüne uygun yapıldığının anlaşılması halinde, uzlaşma ile ilgili olarak yapılacak görüşmelere katılma hususu, Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'ne Ek-4'e uygun düzenlenen uzlaşma davetiyesi ile en az beş gün önceden yazıyla veya uzlaşma talebi dilekçesinde belirtilen e-posta adresine elektronik yolla Tebligat Kanunu hükümlerine göre komisyon sekreteryası tarafından yükümlüye tebliğ edilir. Yükümlünün istemesi halinde beş günlük süreye bağlı kalınmaksızın daha önceki bir tarih, uzlaşma günü olarak belirlenebilir. Yükümlünün uzlaşma davetiyesinde belirtilen yer, tarih ve saatte toplantıya katılması halinde uzlaşma görüşmelerine başlanmaktadır (GUY. m.16/ 1, 2, 3).

Komisyon çalışmaları sırasında düzenlenen tutanakların yükümlü tarafından imzalanarak bir nüshasının yükümlüye verilmesi tebliğ hükmünde olup bu durumlarda, yükümlüye ayrıca tebligat yapılmamaktadır. Uzlaşma Komisyonlarınca, uzlaşmanın vâki olması, uzlaşmanın vâki olmaması veya uzlaşmanın temin edilememesine ilişkin hususların tutanağa geçirilmesi ile

¹⁰¹ Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 15'inci maddesinin 4'üncü fıkrasına göre uzlaşma komisyonu toplantısına görüşlerini açıklamak üzere katılması mümkündür; ancak uzlaşma ile ilgili tutanaklara imza atamazlar.

yetinilir. Tutanaklara geçirilen kararların gerekçesi ayrıca belirtilmez. Söz konusu tutanağın düzenlenmesini müteakip “Ek Tahakkuk ve Kesinleşmiş Vergi Borcu Takip Programı/Ceza Kararları ve Kesinleşmiş Vergi Borcu Takip Programı”nda alacağın statüsü “Uzlaşıldı” veya “Uzlaşılamadı” olarak seçilerek işlem kapatılır (GUY. m. 16/ 7, 8, 9).

Belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra komisyonun o gün toplanamayacağını anlaşıldığı halde yeni bir uzlaşma günü belirlenerek yükümlüye bildirilir. Yükümlü tarafından makul gerekçelerle katılım sağlanamayacağını toplantı başlamadan önce komisyona bildirilmesi şartıyla ve bir defaya mahsus olmak üzere toplantı, yükümlüye daha sonra bildirilecek bir tarihe ertelenebilir. Uzlaşma görüşmelerinin belirlenen günde sonuçlandırılmaması veya daha ayrıntılı bir inceleme veya araştırma yapılmasını gerektirmesi halinde toplantıya, aynı gün veya sonradan belirlenerek yükümlüye bildirilecek bir başka tarihte devam edilir (GUY. m. 17, 1, 2, 3). Bu hususlar, komisyon başkan ve üyeleri tarafından imzalanan bir tutanakla tesbit edilmektedir (GUY. m. 17/ 4).

Yükümlünün uzlaşma talebinin, dilekçenin ilgili uzlaşma komisyonu kayıtlarına girdiği tarihten itibaren azami 30 gün içinde sonuçlandırılması esastır. Ancak, görüşmelerinin belirlenen günde sonuçlandırılmaması veya daha ayrıntılı bir inceleme veya araştırma yapılmasını gerektirmesi haline bağlı olarak bu süre aşılması mümkündür. Bu durumda, söz konusu inceleme ve araştırmanın tamamlanmasına kadar komisyon çalışmalarına devam eder (GUY. m. 18).

III. GÜMRÜK VERGİLERİNDE UZLAŞMANIN SONUÇLARI

A. Genel Açıklama

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği’nde uzlaşmanın sonuçları ile ilgili hükümler değerlendirildiğinde bir kısmının esasa; bir kısmının ise, usûle ilişkin olduğu görülmektedir. Uzlaşmanın esas bakımından sonuçlarını, uzlaşmanın sağlanması; uzlaşmanın temin edilememesi ve uzlaşmanın vâki olmaması şeklinde üç başlık altında incelemek mümkündür¹⁰². Buna karşın,

¹⁰² Uzlaşmanın esasa ilişkin sonuçları ile ilgili açıklamalar için bkz. **Selen**, s. 231, 232; **Kılıç**, s. 362, 363; **Yüce/Çelikkaya**, s. 194.

uzlaşma sonucunda komisyon tarafından yapılacak işlemler; uzlaşmanın kesinliği; itiraz ve kanun yolu ile uzlaşmanın ödeme süresine etkisi gibi hususlar da düzenlenmektedir. Uzlaşmanın usûl bakımından sonuçları olarak değerlendirilebilecek bu hususlar ile ilgili düzenlemeler ise, Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 19'uncu maddesi ile 21'inci ve devamı maddelerinde yer almaktadır.

B. Esas Açısından

Yapılan görüşme sonucunda uzlaşma sağlandığı takdirde uzlaşma komisyonu durumu Yönetmeliğe Ek-5'e uygun olarak üç nüsha düzenlenen tutanakla tespit eder. Bu tutanağın üç nüshası da komisyonun başkan ve üyeleri ile yükümlü tarafından imzalanır. Ayrıca tutanak üzerine imza alınarak yükümlüye derhal tebliğ edilir ve bir nüshası ilgilisine verilir. Bir nüshası gerekli işlem yapılmak üzere derhal ilgili gümrük ve muhafaza başmüdürlüğüne veya gümrük müdürlüğüne gönderilir. Bir nüshası da uzlaşma komisyonunda oluşan dosyada saklanır (GUY. m. 16/4).

Uzlaşma temin edilemediği hallerde temin edilememe nedeni belirtilmek suretiyle komisyonca Yönetmeliğe Ek-6'ya uygun olarak üç nüsha tutanak düzenlenir. Tutanağın bir nüshası yükümlüye verilir. Yükümlünün uzlaşma davetine icabet etmemesi veya tutanağı almaktan imtina etmesi halinde tutanağın iki örneği, gereği yapılmak üzere derhal ilgili gümrük ve muhafaza başmüdürlüğüne veya gümrük müdürlüğüne gönderilir. Bir nüshası da uzlaşma komisyonunda tutulan dosyada saklanır. Yükümlünün uzlaşma davetine icabet etmemesi veya tutanağı imzalamaktan imtina etmesi hallerinde kendisine ayrıca tebligat yapılmaz (GUY. m. 16/5).

Uzlaşmanın vâki olmaması halinde, komisyonun nihaî teklifi Yönetmeliğe Ek-7'ye uygun olarak tutanağa geçirilir ve bir nüshası yükümlüye verilir. Yükümlü, 14'üncü maddede belirtilen hususlar dikkate alınmak kaydıyla, Kanunun 242'nci maddesinde belirtilen sürenin son günü mesai saati bitimine kadar komisyonun nihai teklifini kabul ettiğini bir dilekçe ile ilgili gümrük müdürlüğüne bildirdiği takdirde, bu tarih itibariyle uzlaşma vâki olmuş sayılır ve buna göre işlem tesis edilir (GUY. m. 16/7).

C. Usûl Açısından

Uzlaşmaya ilişkin toplantı sonucunda uzlaşma vâki olmamışsa bu husus, uzlaşma vâki olmuşsa uzlaşılan tutarlar ilgili gümrük müdürlüğüne bildirilir. Para cezalarının uzlaşmaya konu olması ve uzlaşmanın vâki olması halinde, uzlaşmaya konu cezalar, Gümrük Yönetmeliği'nin 23'üncü maddesinin birinci fıkrasının (b), (c) ve (ç) bentlerinin uygulanmasında dikkate alınmaz (GUY. m. 19).

Uzlaşma vâki olduğu takdirde gümrük uzlaşma komisyonlarının düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği ilgili gümrük müdürlüğünce derhal yerine getirilir (GUY. m. 21/1) Uzlaşma tutanağının ilgili gümrük idaresine intikali üzerine, tahakkuk ve tebliğ edilmiş olan gümrük vergileri ve/veya kesilen para cezaları uzlaşılan tutarlara göre düzeltilir (GUY. m. 21/2) Üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar dâhil olmak üzere, bu Yönetmelik kapsamında oluşturulan komisyonların tüm çalışmaları ve işlemleri hakkında yükümlü veya cezanın muhatabı ya da idare tarafından dava açılmaz; hiçbir mercie şikâyet veya itirazda bulunulamaz; herhangi bir idarî inceleme, araştırma ve soruşturmaya konu edilemez; geri verme ve kaldırma talebinde bulunulamaz (GUY. m. 21/3).

Uzlaşmanın vâki olmaması veya temin edilememesi hallerinde yükümlü, tahakkuk eden ve kendisine tebliğ edilen alacaklara, uzlaşmanın vâki olmadığına dair düzenlenen ve kendisine tebliğ olunan tutanağın tebliğinden itibaren 14'üncü maddede belirtilen esaslar çerçevesinde itiraz/dava yoluna gidebilir. İtiraz ve dava yoluna ilişkin hususlar gümrük mevzuatında belirtilen genel hükümlere tâbidir. Uzlaşmanın vâki olmaması veya temin edilememesi hallerinde, aynı alacaklar için yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz (GUY. m. 22).

Üzerinde uzlaşılan cezalar hakkında Kabahatler Kanunu'nun 17'nci maddesi uyarınca ayrıca peşin ödeme indiriminden yararlanılamaz (GUY. m. 23).

Uzlaşma konusu yapılan alacaklar, uzlaşma gerçekleştiği takdirde, uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenir. Uzlaşılan tutarın belirtilen süre içinde ödenmemesi veya tecil/taksitlendirmeye konu edilmemesi halinde uzlaşma vâki olmamış sayılır. Bu durumda, uzlaşmaya

konu edilen alacak, genel usûllere göre tahsil edilir. Uzlaşılan vergilerin ilgili olduğu gümrük beyannamelerinin tescil tarihinden itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için, uzlaşılan tutar üzerinden Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre belirlenen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır (GUY. m. 24).

Yükümlü, kendisine tebliğ edilen alacaklar için Kanun'un 242'nci maddesinde düzenlenen itiraz hakkı ile 244'üncü maddesinde düzenlenen uzlaşma hakkını aynı anda kullanamaz. Uzlaşmaya konu edilen alacaklar, uzlaşmanın vâki olmaması veya temin edilememesi halinde Kanun'un 242'nci maddesi çerçevesinde itiraza konu olabilir. Ancak, itiraza konu edilmiş alacaklar için uzlaşma talebinde bulunulamaz (GUY. m. 25).

SONUÇ

Uzlaşma, gümrük vergisi yükümlüsünün uzlaşma yönünde belirttiği serbest iradesine dayanılarak gümrük idaresi ile gümrük vergilerinin ve buna bağlı olarak kesilen gümrük cezalarının anlaştıkları tutar üzerinden ödenmesini kabul etmeleridir. Anlaşmazlıkların idarî aşamada çözümü açısından ihtiyarî bir başvuru yolu olan uzlaşma, gümrük vergileri açısından 2011 yılından itibaren uygulanmaya başlamıştır. Gümrük vergilerinde uzlaşma sayesinde gümrük vergisiyle ilgili anlaşmazlıkların hızlı bir şekilde çözülmesi ve böylece yükümlülerin tereddütlerinin bir an evvel giderilerek barış ortamının sağlanması bir kamu alacağı olan gümrük vergisinin de hazineye intikal ettirilmesi sağlanmaktadır. Bu arada gümrük idaresiyle yükümlülerin anlaşmazlıklarını kendi aralarında görüşerek halletmeleri sayesinde yargı organlarının da gereksiz başvurularla meşgul edilmesi ve bu durumun yaratacağı iş yükü önlenmektedir.

Gümrük vergilerinde uzlaşma usûlü genel çerçevesi itibariyle Gümrük Kanunu'nun 244'üncü maddesinde düzenlenmektedir. Özel olarak uzlaşmanın şartları; konusu ve kapsamı; uzlaşmaya başvurabilecek kişiler; başvuru süresi; uzlaşma komisyonunun oluşumu, yetkisi ve karar alma usûlü; uzlaşma talebi; uzlaşma görüşmeleri ve uzlaşmanın usûl ve esas açısından sonuçları ise, Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nde düzenlenmektedir. Kanun ve Yönetmelik genel olarak mevzu hukuk açısından değerlendirildiğinde dikkat edil-

mesi gereken bazı durumlar ve göze çarpan bazı eksiklikler tesbit edilmektedir. Buna göre,

- * İdarî işlem, idarî sözleşme veya idarenin özel hukuk sözleşmesi olarak nitelendirilemeyecek olan uzlaşma, mahkeme dışı sulhe benzetmekle birlikte gümrük vergileri açısından gümrük idaresiyle yükümlü arasında yapılan, kendine özgü (sui generis) şartları olan bir sözleşmedir.
- * Uzlaşma sürecini yönlendiren komisyona bu süreçte geniş yetkiler veriliyor ve uzlaşılacak tutarla ilgili bir sınırlama getirilmiyor olsa da, uzlaşma komisyonunun takdir yetkisini kullanarak verdiği kararın gerekçesinin ortaya konulması ve uzlaşma tutarının belirlenmesinde geçerli bir sebebe dayanılması gerekmektedir.
- * Tarhiyat sonrası uzlaşmadan farklı olarak gümrük vergilerinde uzlaşmaya, beyan edilen matrah farklarına ilişkin tahakkuklar açısından da başvurulabilmektedir.
- * Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamındaki bir fiil sebebiyle doğan bir gümrük vergisi borcunun ve öngörülen ceza için uzlaşma yoluna başvurulabilmek mümkün değildir. Kural olarak uzlaşma talebinde bulunulduktan sonra sekreteryaya tarafından fiilin Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamında bir suç oluşturup oluşturmadığı araştırılmaktadır. Ancak bu durumun uzlaşma gerçekleştikten sonra tesbit edilmesi halinde, uzlaşmanın kesinliğinden dolayı, (uzlaşma kapsamında) tahsil edilen idarî para cezası geri alınamamaktadır. Bu da aynı fiil nedeniyle birden fazla ceza verilemeyeceği şeklinde ifade edilen *non bis in idem* ilkesine (TCK m. 44; KK. m. 15/3) aykırılık taşımaktadır. Böyle bir durumda uygulamada yaşanacak sorunların engellenmesi için uzlaşmanın hüküm ve sonuçlarını ortadan kaldırmayı sağlayacak bir düzenlemenin yapılması gerekmektedir.
- * Gümrük Kanunu'nun 244'üncü maddesinde sayılan, uzlaşmaya başvurulabilecek durumları, idarenin uzlaşma yetkisinin de sınırını oluşturduğu ve bu hallerin varlığı halinde ancak yükümlü ya da ceza muhatabı ile uzlaşabildiği şeklinde değerlendirmek gerekmektedir. Bununla birlikte gümrük idaresi ile uzlaşmak isteyen yükümlüyü

belirli sebeplerle sınırlamanın uzlaşmanın mahiyetine uymadığı düşünülmektedir. Ancak bu yorumun, gümrük idaresinin haksız, gereksiz, gerekçesiz ve kötü niyetli uzlaşma talepleri ile meşgul edilebileceği şeklinde anlaşılmaması gerekmektedir. Bu bakımdan uzlaşma görüşmeleri sırasında uzlaşma komisyonunun, mücbir sebep, başvuranın yanılma hali, kast durumu ve somut olaya özgü şartları göz önünde bulundurarak takdir yetkisini kullanmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

Gümrük vergilerinde uzlaşma, bazı temel ilkelere aykırılık taşıdığı yönünde eleştirilse de kısa sürede anlaşmazlıkları uyuşmazlık haline gelmeden çözerek fayda sağlamaktadır. Yükümlüyü gümrük idaresine yaklaştıran uzlaşma kurumu, vergi uyumunu kolaylaştırması bakımından da önem taşımaktadır. Uzlaşma ile gümrük vergi ve cezaları açısından hemen tahsil imkânı sağlanmakta; uzun yargı süreci nedeniyle doğacak sıkıntılar ve iş yükü önlenmektedir. Bu noktada dikkat edilmesi gereken husus, uzlaşmanın cezalar açısından yüksek oranlarda gerçekleşecek otomatik bir indirim sebebi olmadığıdır. Aksi tutum uzlaşmanın amacına uygun düşmeyecektir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

- Aydın, Selman/Topuz, Nurdane/Beyribey, Kurtuluş:** Gerekçeli, Notlu, İçtihatlı, 4458 Sayılı Gümrük Kanunu ve İlgili Mevzuat, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2000.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin:** Vergi Yargılama Hukuku, (Celepler Matbaacılık), Afyonkarahisar 2013.
- Bilici, Nurettin:** Vergi Hukuku, 31. Baskı, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2013.
- Bilici, Nurettin/Üstün, Ümit Süleyman;** Damga Vergisi ve Harçlar (Teori ve Uygulama), (Savaş Yayınevi), Ankara 2016.
- Candan, Turgut:** Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, (Maliye ve Hukuk Yayınları), Ankara 2006, (Uzlaşma).
- Ercan, Tayfun:** Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları, (Adalet Yayınevi), Ankara, 2012, (Uyuşmazlıklar).
- Ercan, Tayfun:** Türk Hukukunda Gümrük Kabahatleri, (On İki Levha Yayıncılık), İstanbul, 2016, (Kabahatler).
- Erdem, Tahir:** Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları, (Seçkin Yayınları), Ankara 2012, (Çözüm).
- Gerçek, Adnan:** Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, (Yaklaşım Yayınları), Ankara 2006.
- Güneş, Gülsen:** Verginin Yasallığı İlkesi, 3. Baskı, (On İki Levha Yayıncılık), İstanbul 2011.
- Kaneti, Selim:** Vergi Hukuku, (Özdem Kardeşler Matbaası), İstanbul 1986-1987.
- Karakoç, Yusuf:** Genel Vergi Hukuku, 7. Bası, (Yetkin Yayınları), Ankara 2014, (Genel Vergi).

- Karakoç,** Yusuf: Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, 3. Baskı, (Yetkin Yayınları), Ankara 2015, (Vergi Anlaşmazlıkları).
- Kılıç,** Kaptan: Kaçakçılık Suçları Gümrük Kabahatleri ve Gümrük Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, (Gazi Kitabevi), Ankara 2013.
- Nomer,** Halûk N.: Borçlar Hukuku Genel Hükümler (6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'na Göre Hazırlanmış), Gözden Geçirilmiş 11'inci Bası, (Beta Yayınevi), İstanbul 2011.
- Öncel,** Mualla/**Kumrulu,** Ahmet/**Çağan,** Nami: Vergi Hukuku, 25. Bası, (Turhan Kitabevi), Ankara 2016.
- Öz,** Ersan: Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi, (Gazi Kitabevi), Ankara, 2004.
- Saban,** Nihal: Vergi Hukuku, 6. Baskı, (Beta Yayıncılık), İstanbul 2014.
- Saygılıhoğlu,** Nevzat/**Gerçek,** Adnan: Dış Ticaret ve Gümrük Kurallar, İşlemler ve Vergileme, (Yaklaşım Yayıncılık), Ankara 2007.
- Selen,** Ufuk: Gümrük İşlemleri ve Vergilendirmesi, Güncellenmiş 8. Baskı, (Ekin Basım Yayın Dağıtım), Bursa 2016.
- Şenyüz,** Doğan/**Yüce,** Mehmet/**Gerçek,** Adnan: Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 6. Baskı, (Ekin Basım Yayın Dağıtım), Bursa 2015.
- Tuncer,** Selahattin: Gümrükler ve Gümrük Vergileri (Teori-Uygulama), (Yaklaşım Yayınları), Ankara 2001, (Gümrük).
- Tunç,** Kadir: Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu: Yasal, İdari ve Yargısal Açından Değerlendirilmesi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana 2013, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi).
- Üstün,** Ümit Süleyman: Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, (Turhan Kitabevi) Ankara 2007.
- Witte,** Peter: Zollkodex Kommentar, 6. neubearbeitete Auflage, (Verlag C.H. Beck), München 2013.
- Yüce,** Mehmet/**Çelikkaya,** Ali: Örnek Uygulamalarla Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları, (Dora Basım-Yayın), Bursa 2016.

MAKALELER

- Aliefendioğlu, Yılmaz:** “Vergide Uzlaşma”, (Danıştay Dergisi, Y. 8, S. 28-29, 1978, s. 3-17).
- Başaran Yavaşlar, Funda:** “Türk Vergi Hukuku’nda Uzlaşma”, (Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi, Y. 2008, C. XXV, S. 2, s. 309-337).
- Coşkun Karadağ, Neslihan/Organ, İbrahim:** “ Gümrük Uzlaşması ve Vergi Usul Kanunu’ndaki Uzlaşma Kurumu İle Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi”, (Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, C. 7, S. 1, 2014, s. 370-396).
- Çelik, Miraç:** “Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumunun Hukuki Niteliği ve Kurumun Anayasada Yer Alan Bazı Vergi Hukuku İlkeleri Bağlamında Değerlendirilmesi”, (Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğrencilerinin Fakültelerine Armağanı, Mecmua, Ankara 2008, s. 519-541).
- Çetinkaya, Oğuz:** “Vergi Hukukunda Uzlaşma”, (<http://www.verginotlari.com/wp-content/uploads/Vergi-Hukukunda-Uzla%C5%9Fma.pdf>, E.T.17.10.2016).
- Ellis, Lizbeth Griffin:** “Opportunities and Obstacles in Alternative Dispute Resolution Techniques”, (CPA Journal, Şubat 1996, Cilt 66, Sayı 2, s. 18-25).
- Erdem, Tahir:** “Rakamların Diliyle Uzlaşma”, (Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 252, Eylül 2009, s. 30-34), (Rakam).
- Ertürk, Erkan:** “Gümrük Vergi ve Cezalarının Tahakkuk ve Tebliği ile Uzlaşma ve İtiraz Süreçleri”, (Yaklaşım Dergisi, S. 250, Ekim 2013, E.T. 17.10.2016).
- Gök, Özgecan:** “Gümrük İdaresinden Bilgi Talep Etme Hakkı ve Bilginin Hukukî Etkileri”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 337, Ekim 2016, s.115-134).
- Karakoç, Yusuf:** “Vergi Yargılaması Hukuku Açısından Takdir Komisyonu Kararları”, (Vergi Dünyası Dergisi, S. 161, Ocak 1995, s. 110-116), (Takdir).
- Karakoç, Yusuf:** “Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi”, (Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk

Fakültesi Dergisi, C. 16, Özel Sayı, 2014, Prof. Dr. Hakan Pekcanitez'e Armağan, C. IV, İzmir 2015, s. 3637-3739), (Cezalarda İndirim).

Korkmaz, Murat/Ünal, Musa: "Gümrük Vergilerinde Uzlaşma", (Yaklaşım Dergisi, S. 226, Ekim 2011, E.T. 17.10.2016).

Kumrulu, Ahmet: "Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihatları Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim", (Danıştay Dergisi, S. 72-73, Ankara 1989, s. 8-26).

Küçükaya, Mehmet/Sarısü Kanmaz, Gökçe: "Vergi İhtilaflarında Uzlaşmanın Vergiselliği", (Yaklaşım Dergisi, S. 185, Mayıs 2008, s. 286-292).

Küçükaya, Mehmet: "Vergi Hukukunda Düzenlenen Uzlaşma Kurumunun Hukuki Niteliği", (Kazancı Hukuk Dergisi, S. 55-56, 2009, s. 122-134).

Organ, İbrahim: "Eleştirel Bir Yaklaşım-Yasal Af Uzlaşma", (Vergi Sorunları Dergisi, S. 213, Haziran 2006, s. 162-173).

Saygılıoğlu, Nevzat: "Gümrük Vergisi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü", (Yaklaşım Dergisi, S. 127, Temmuz 2003, E.T. 13.10.2016).

Seer, Roman: "Das Rechtsinstitut der sog. Tatsächlichen Verständigung im Zoll- und Verbrauchsteuerrecht", (Recht der Internationalen Wirtschaft, 2005, s. 838-843).

Serim, Nilgün: "Türkiye'de ve ABD'de Uzlaşma Sistemi", (Vergi Sorunları Dergisi, S. 214, Temmuz 2006, s. 97-111).

Taş, Metin: "Gümrük İdaresinin Vergilendirme İşlemlerinde Yargı Yolu ve Anayasal Bir Sorun", (Yaklaşım Dergisi, S. 156, Aralık 2005, E.T. 13.10.2016).

Thoma, Alexander/Böhm, Robert/Kirchhainer, Ellen: Zoll und Umsatzsteuer Die rechtliche Beurteilung und praktische Abwicklung von Warenlieferungen mit Drittlandsbezug, 2. Auflage, (Gabler GWV Fachverlage GmbH), Wiesbaden 2010.

Tuncer, Selahattin: "Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları-I", (Yaklaşım Dergisi, S. 89, Mayıs 2000, E.T. 12.10.2016), (Uyuşmazlıklar).

Uzun, Fatih: "Mali Af Kanunu'nun Gümrük Vergileri/Cezalarına İlişkin Hükümleri ile Gümrük Mevzuatında Yeni Bir Müessese Olarak

Uzlaşma”, (Vergi Dünyası Dergisi, Y. 30, S. 357, Mayıs 2011, s. 134-139).

Yağan, Haldun: “Gümrük Vergi Hukukunda Yeni Bir Müessese: Uzlaşma”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 275, Ağustos 2011, s. 34-50).

Yılmaz, Elif: “Uzlaşma Müessesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi, (Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, S. 1-2, C. XIII, Y. 2009, s. 321-351).

İNTERNET KAYNAKLARI

Gelir İdaresi Başkanlığı 2015 Yılı Faaliyet Raporu, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2015/2015_faaliyet_raporu.pdf, E.T.17.10.2016.

<http://www.irs.gov/>, E.T. 17.10.2016.

<https://www.gov.uk/guidance/tax-disputes-alternative-dispute-resolution-adr>, E.T.17.10.2016.

<https://www.ato.gov.au/About-ATO/About-us/In-detail/Key-documents/ATO-plain-English-guide-to-alternative-dispute-resolution/>, E.T. 17.10.2016.

http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/prive/contact/niet_met_ons_eens/mediation/, E.T. 17.10.2016.

