



Gümrük Kanununun 234. Maddesinin Üçüncü Fıkrasına İlişkin Olarak

Uygulamada Sona Erdirilemeyen Tereddütler

*Arif KÜMBÜL**

Giriş

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun Onbirinci Kısımının İkinci Bölümünde 'Vergi Kaybına Neden Olan İşlemlere Uygulanacak Cezalar'a yer verilmiş; bölümün en başında yer alan 234'üncü maddede, ithalatla bağlantılı (Serbest Dolaşıma Giriş, Geçici İthalat, Dahilde İşleme, Gümrük Kontrolü Altında İşleme gibi) gümrük rejimi beyanlarında bulunabilmek için verilen gümrük beyannamelerinde, gümrük tarifesini oluşturan unsurlar ile vergilendirmeye esas olan sayı, baş, ağırlık gibi öl-

çüler veya eşyanın kıymetine ilişkin yapılan beyana nazaran muayene, denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda tespit edilen aykırılıklar hakkında verilecek cezalar düzenlenmiştir.

Anılan kanun maddesinin üçüncü fıkrasında ise, 07.10.2009 tarihinde yürürlüğe giren 5911 sayılı Kanun'la yapılan düzenlemeyle, maddede belirtilen aykırılıkların gümrük idaresince tespit edilmesinden önce beyan sahibince bildirilmesi durumunda söz konusu cezaların yüzde onbeş nispetinde uygulanacağı hükmü getirilmiştir.

Bu yazıda, söz konusu indirimli ceza uygulaması için yapılan başvuruların değerlendirilmesinde başlangıçtan beri yaşanan sorunlar, Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün uygulamanın istenmeyen şekilde yürütülmesine karşı geliştirmeye çalıştığı, ancak bir türlü yeterli olmayan önlemler üzerinde durulacak; bu kadar önleme rağmen bir türlü istenildiği gibi uygulanması sağlanamayan indirimli ceza uygulamasının varlığına devam etmesinin gerekip gerekmediği, başka bir ifadeyle, 234. maddenin üçüncü fıkrasının korunmasına ihtiyaç olup olmadığı tartışılacaktır.

1. İndirimli vergi uygulamasına ilişkin olarak sonradan kontrol faaliyetleri göz önünde bulundurulmak suretiyle yayımlanan talimatlar

Aykırılıkların gümrük idaresince tespit edilmesinden önce beyan sahibince bildirilmesi durumunda indirimli ceza uygulanmasını öngören, yukarıda belirtilen kanun hükmünün yürürlüğe girmesinden sonra, söz konusu hükmün nasıl yorumlanıp uygulanması gerektiğine ilişkin olarak Bakanlığın (Gümrükler Genel Müdürlüğü) bir türlü bitmek bilmeyen talimatlar yayımladığını görüyoruz.

Bu konudaki ilk talimat, 13.10.2011 tarih ve 6397

sayılı tasarruflu yazıyla verilmiştir. Bu talimatta, sonradan kontrol denetimi sonucu ortaya çıkarılan aykırılıklara rağmen bazı firmalar için hesaplanan ceza miktarlarında 4458 sayılı Gümrük Kanunu 234/3'üncü maddesinde belirtilen oranda indirimle gidilerek yanlış işlem tesis edildiğinin anlaşıldığından bahisle söz konusu beyanda bulunan firmaların yıl içerisinde denetlenip denetlenmedikleri hususu açıklığa kavuşturulmadan bu yönde işlem tesis edilmemesi istenilmiştir.

Bu talimatın, 27.10.2008 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Sonradan Kontrol ve Riskli İşlemlerin Kontrolü Yönetmeliğinin ilgili hükümleri ve sonradan kontrol sürecinin genel olarak işleyişi ile birlikte değerlendirilmesi gerekir.

Anılan Yönetmelik uyarınca:

Sonradan kontrole tabi tutulacak riskli kişi ve işlemler, risk analizi kriterlerine dayanarak bir (yıllık) kontrol planı çerçevesinde önceden belirlenmekte; bu plan çerçevesinde sonradan kontrol programı yürürlüğe girmektedir. Sonradan kontrolü yapacak merkez denetim elemanı, en az 15 gün öncesinden, sonradan kontrole başlanacağını ilgisine bildirmek durumundadır. Sonradan kontrolün başlangıç tarihi ve saati bir tutanakla tespit edilmektedir.

Sonradan kontrol sonucunda, varsa vergilendirme için önemli olan tespitlerin, muhtemel vergi tutarı değişiklikleri ve yol gösterici nitelikteki tespitlerin yer aldığı değerlendirme raporu düzenlenmektedir. Yanı sıra, raporda yer alan hususlarla ilgili olarak, sonradan kontrole tabi kişilerle nihai bir görüşme yapılmaktadır. Bu görüşmede talep edilmesi durumunda, rapor değerlendirmeye tabi tutulmadan önce kendilerine gönderilmekte ve 15 gün içinde görüşlerini bildirme fırsatı tanınmaktadır.

En nihayetinde, sonradan kontrol sonucunda denetim elemanının genel tespitlerini, değerlendirmelerini ve idarece alınması gereken önlemleri içeren idari rapor düzenlenmektedir. Söz konusu rapor, öncelikle denetim elemanının kendi birimi, daha sonra da Bakanlığın ana hizmet birimleri tarafından değerlendirilmektedir. Raporda ileri sürülen hususlara bu birimlerin de iştirak ettiği durumda, buna göre işlem yapılması için Taşra teşkilatına talimat verilmektedir. Değerlendirme Raporunun tarihiyle bu talimatın yazıldığı tarih arasında yeri geldiğinde dört beş ayı bulan zaman aralıkları olabilmektedir.

Yukarıda da belirtildiği üzere, Değerlendirme Raporunun kendilerine anlatılması ve örneğinin verilmesi ile birlikte, sonradan kontrole tabi kişiler, bu rapor-

Bugün itibariyle uzlaşma müessesesi vardır ve başarıyla uygulanmaktadır. Bu itibarla, aykırılıkların gümrük idaresince tespit edilmesinden önce beyan sahibince bildirilmesi durumunda ceza indirimini öngören uygulamanın, Kanunda değişiklik yoluna gidilerek yürürlükten kaldırılmasının ciddi biçimde düşünülmesi gerektiği mütalaa edilmektedir.



da yer alan vergilendirmeye ilgili Denetim Elemanı görüşlerinden haberdar olmaktadır. O itibarla, bu görüşler doğrultusunda ilgili Gümrük Müdürlüklerince harekete geçilmesinden önce mükellef tarafından yapılacak bir bildirişin Kanunun 234. Maddesinin üçüncü fıkrası kapsamında değerlendirilmesi ve ceza indirimine konu edilmesinin söz konusu olmaması gerekir. Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün yukarıda değinilen 13.10.2011 tarih ve 6397 sayılı talimatı, bu anlayışla ve haklı olarak verilmiştir.

Bu konuda, maddede '... aykırılıkların gümrük idaresince tespit edilmesinden önce beyan sahibince bildirilmesi ...'denilmiş olması nedeniyle, sonradan kontrolü gerçekleştiren merkez denetim elemanının gümrük idaresi kavramı içerisinde değerlendirilemeyeceği savıyla, değerlendirme raporuyla birlikte durumun öğrenilmesinin ardından gümrük müdürlüğüne yapılacak bildirişin söz konusu 234. Maddenin üçüncü fıkrası kapsamında görülmesi ve ceza indiriminden yararlandırılması gerektiği zaman zaman ileri sürülebilmekte ve bu beklentiyle başvuruda bulunulabilmektedir.

Gümrük Kanunu'nun 3. Maddesinde, kanunda geçen 'gümrük idaresi veya idareleri' deyiminin, gümrük mevzuatında belirtilen işlemlerin kısmen veya tamamen yerine getirildiği merkez ve taşra teşkilatındaki hiyerarşik yönetim birimlerinin tamamını ifade ettiği belirtilmiştir. Bu itibarla, sonradan kontrol faaliyetini gerçekleştiren merkez denetim elemanının bu faaliyetini -geniş anlamda- gümrük idaresi adına gerçekleştirmesi nedeniyle, düzenledikleri değerlendirme raporunun sonrasında mükellef tarafından yapılacak bir bildirişin 'kendi kendini ihbar' olarak değerlendirilmeyerek cezada indirim talebinin kabul edilmemesi doğal ve doğru olan bir yaklaşımdır.

Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün yukarıda talimatından kısa bir süre sonra yayımladığı, 24.02.2012 tarih ve 05454 sayılı yeni bir tasarruflu yazıyla, önceki yazıyla yapılması istenen, ilgili firmanın yıl içerisinde denetlenip denetlenmedikleri anlaşılmasın işlem yapılmaması konusunda uygulamada zorluklarla karşılaşıldığının ortaya çıktığından bahisle bu kapsamdaki yükümlülerin 4458 sayılı Gümrük Kanunu 234/3 üncü maddesinde belirtilen oranda indirim için başvuru dilekçelerinde;

1. Beyan edilen gelir eksikliğinin yapılan bir denetime ilişkin olmadığı,
2. Beyanın aksine işlem yapıldığının tespiti halinde yararlanılan indirim tutarlarını mevzuat çerçevesinde ödeyecekleri hususunda beyanlarının alınarak dilekçelerin işleme konulması istenilmiştir. Maddenin uygulanmasında istenmeyen sonuçların önüne geçilmesinin bu şekilde sağlanmaya çalışıldığı görülmektedir.

Son olarak, anılan Genel Müdürlüğü'nün yayımladığı olduğu 22.09.2014 tarih ve 2888552 sayılı talimatla, bu defa; genel müdürlüğe intikal eden çeşitli olaylardan, bir firmanın bir gümrük idaresinde gerçekleştirdiği işleme ilişkin aykırılığın söz konusu gümrük idaresince tespit edilmesi sonrasında başka bir gümrük idaresinde gerçekleştirdiği aynı tür aykırılık içeren işlemi için, sanki o aykırılığı kendisi tespit etmiş gibi Gümrük Kanunu'nun 234. Maddesinin üçüncü fıkrası hükmünün tatbik edilmesi için başvurduğu, başvuru gümrük idaresince de aykırılığı tespit eden gümrük idaresince yapılan tespitten haberdar olunmadığı için ceza indirim talebinin kabul edildiğinin anlaşıldığından bahisle anılan Kanunun 234. Maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında belirtilen aykırılıklar için firmalar tara-

fından üçüncü fıkrası hükmünden istifade maksadıyla Bölge Müdürlükleri ve bağlantı gümrük idarelerine yapılacak başvurularda, mutlak surette diğer bağlantı idarelerde ve/veya Bölge Müdürlükleri ve bağlantılarında aynı konudaki aykırılığa ilişkin son 6 ay içerisinde başvuru yapan bir firma için bir tespit yapıp yapılmadığının öncelikle araştırılması, böyle bir tespit yapılmış olduğunun anlaşılması halinde cezada indirim hükmünün tatbik edilmemesi istenilmiştir.

2. Uzlaşma müessesesi

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 234. maddesinin üçüncü fıkrasında 07.10.2009 tarihinde yürürlüğe giren 5911 sayılı Kanunla yapılan ve aykırılıkların gümrük idaresince tespit edilmesinden önce beyan sahibince bildirilmesi durumunda ceza indirimine imkan veren değişiklik sonrasında, anılan Kanunun 244. maddesinde 31.08.2011 tarihinde yürürlüğe giren 6111 sayılı kanunla yapılan düzenlemeyle, bu defa; beyan ile gümrük idaresince yapılan tespit sonucunda belirlenen farklılıklara ilişkin tebliği edilen gümrük vergileri alacakları ile anılan Kanunda ve diğer ilgili Kanunlarda öngörülen cezalar hakkında, yükümlü veya ceza muhatabı tarafından, söz konusu eksiklik veya aykırılıkların kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten veya yanlış yorumlamaktan kaynaklandığının veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idarenin maddede yer alan hükümler çerçevesinde yükümlüler veya cezanın muhatabı ile uzlaşabileceği hükmü getirilmiştir.

Uzlaşma müessesesine ilişkin uygulama, anılan Kanun maddesi ve 27.08.2011 tarih ve 28038 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Gümrük Uzlaşma Yö-

netmeliği hükümleri çerçevesinde başarıyla yürütülmektedir.

Sonuç ve değerlendirme

Yukarıda uygulanmasında ortaya çıkan sorunlara ayrıntısıyla yer verilen, Gümrük Kanunu'nun 234. maddesinin üçüncü fıkrasında düzenlenen ve aykırılıkların gümrük idaresince tespit edilmesinden önce beyan sahibince bildirilmesi durumunda ceza indirimini öngören uygulama, 5911 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle 07.10.2009 tarihinde; buna karşılık anılan Kanunun 244. maddesinde düzenlenen uzlaşma uygulaması ise 6111 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle 31.08.2011 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Sağlam bir gerekçeye dayanmadan yürürlüğe girmiş olan birincisi, bilhassa sonradan kontrol uygulamalarının düzenli bir hal almasından sonra, istenmeyen sonuçlar vermesinin önüne geçebilmek için Bakanlığın (Gümrükler Genel Müdürlüğü) bitmek bilmeyen, böyle devam ederse bitmeyeceği anlaşılan talimatları eşliğinde yürütülmeye çalışılmaktadır. Münferit olaylara çözüm bulabilmek saikiyle yürürlüğe sokulduğu anlaşılan söz konusu uygulamanın, uzlaşma müessesesi şayet daha önce yürürlüğe girmiş olsaydı kendisine ihtiyaç duyulmayacağından, çok muhtemel olarak, gündeme gelmesinin hiçbir zaman söz konusu olmayacağı değerlendirilmektedir.

Bugün itibariyle uzlaşma müessesesi vardır ve başarıyla uygulanmaktadır. Bu itibarla, aykırılıkların gümrük idaresince tespit edilmesinden önce beyan sahibince bildirilmesi durumunda ceza indirimini öngören uygulamanın, Kanunda değişiklik yoluna gidilerek yürürlükten kaldırılmasının ciddi biçimde düşünülmesi gerektiği mütalaa edilmektedir.